

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

## **SELKEÄMPI, AVOIMEMPI, VALVOTUMPI SÄÄTIÖ?**

**Tilintarkastajien näkökulma uuden säätiölain tavoitteiden toteutumiseen ja sen vaikutuksiin säätiöiden tilintarkastukselle**

Julkinen talousjohtaminen  
Pro gradu -tutkielma  
Huhtikuu 2018  
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Annukka Puutonen

## TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu; julkinen talousjohtaminen

Tekijä:

PUUTONEN, ANNUKKA

Tutkielman nimi:

Selkeämpi, avoimempi, valvotumpi säätiö?  
Tilintarkastajien näkökulma uuden säätiölain tavoitteiden toteutumiseen ja sen vaikutuksiin säätiöiden tilintarkastukselle

Pro gradu –tutkielma:

107 sivua, 2 liitesivua

Aika:

Huhtikuu 2018

Avainsanat:

säätiölaki, säätiölain uudistus, säätiön lähipiiri, tilintarkastaja, tilintarkastus, agenttiteoria

---

Tutkimuksen tavoitteena on tilintarkastajien näkökulman kautta selvittää uuden säätiölain yltämistä sille asetettuihin tavoitteisiin säätiöiden toiminnan selventämisestä, avoimemmasta säätiötoiminnasta sekä valvonnan tehostamisesta. Samalla tutkimuksessa tarkastellaan tilintarkastajan roolia säätiöiden valvonnassa sekä uuden lain vaikutuksia säätiöiden tilintarkastukselle. Ensimmäisenä uutta säätiölakia koskevana tutkimuksena, tutkimuksen on tarkoitus jättää myös jatkotutkimusaiheita ja toisaalta rikastaa suomalaista säätiötutkimusta, joka on perinteisesti ollut varsin oikeuspainotteista.

Tutkimus on laadullinen tutkimus, jonka empiirinen osio muodostuu viiden kokeneen säätiöiden tilintarkastajan haastattelusta. Haastattelut on toteutettu puolistrukturoituina ja aineisto on analysoitu aineistolähtöisellä sisällönanalyysillä, jossa on piirteitä teorian ohjaavuudesta. Aineiston perusteella selvitetään, miten tilintarkastajat ovat kokeneet lakimuutoksen vaikuttaneen säätiöiden toimintaan, tilintarkastukseen ja omaan rooliinsa säätiöiden valvojana. Lakimuutoksen vaikutuksia tarkastellaan suhteessa uuteen säätiölakiin ja tilintarkastajien roolia suhteessa agenttiteoriaan.

Empiriasta nousevien havaintojen perusteella säätiöilaille asetettujen tavoitteiden voidaan katsoa toteutuneen olennaisilta osin ja säätiöiden voidaan katsoa ottaneen uuden lain hyvin vastaan. Säätiöt ovat kuitenkin tarvinneet neuvoja tilintarkastajilta esimerkiksi laajentuneiden raportointivaatimusten soveltamisessa ja samalla tilintarkastajat ovat voineet todeta, että kaikki lakimuutokset eivät ole tarkoituksenmukaisia, vaan saattavat aiheuttaa säätiölle hallinnollista taakkaa. Varsinaiseen tilintarkastukseen säätiölain muutos on tuonut vain vivahteita perustyön pysyessä entisen kaltaisena. Itse tilintarkastaja koetaan yhä lakisäateistä tehtävää suorittavana toimijana. Tilintarkastajaa pidetään lisäksi säätiötä lähellä olevana toimijana, kun taas PRH voidaan rinnastaa säätiön päämieheksi sen varjellessa säätiön perustajan tahtoa.

Tutkimus osoittaa, että tilintarkastajien näkemyksen mukaan uusi säätiölaki on selventänyt säätiöiden toimintaa, tehnyt niistä avoimempia toimijoita ja tehostanut niiden valvontaa. Toisaalta lakiin sisältyy puutteellisuuksia, jotka eivät tosiasiallisesti edistä laille asetettuja tavoitteita ja osa sääntelystä on koettu tarpeettomaksi. Tilintarkastajan roolin ja työn ei koeta muuttuneen merkittävästi lakiuudistuksen seurauksena. Säätiötä valvovista tahoista tilintarkastaja koetaan säätiötä lähempänä olevaksi valvojaksi, kun taas PRH koetaan säätiön perustajan tahdon puolustajaksi.

## Sisällys

Lyhenteet .....	5
Kuviot.....	6
Taulukot .....	6
1 JOHDANTO .....	7
1.1 Uusi säätiölaki ajankohtaisena ilmiönä.....	7
1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen rajaukset.....	8
1.3 Tutkimusmetodologia .....	10
1.3.1 Puolistrukturoitu haastattelu .....	11
1.4 Keskeiset käsitteet .....	12
1.5 Tutkimus suhteessa aiempaan säätiötutkimukseen.....	15
2 OMISTAJATON SÄÄTIÖ.....	18
2.1 Agenttiteoria.....	18
2.2 Säätiö sidosryhmiensä keskellä .....	21
2.3 Säätiön valvominen .....	24
3 UUSI SÄÄTIÖLAKI .....	28
3.1 Säätiölain uudistamisprosessi.....	28
3.2 Pelisääntöjä selkiyttävät muutokset.....	31
3.2.1 Säätiön perustaminen .....	31
3.2.2 Säätiön sulautuminen .....	33
3.2.3 Säätiön purkautuminen.....	34
3.2.4 Säätiön johto.....	35
3.2.5 Hallituksen, hallintoneuvoston ja toimitusjohtajan tehtävät.....	36
3.2.6 Varainhoito .....	39
3.3 Avoimuutta lisäävät muutokset.....	41
3.3.1 Lähipiiri.....	41
3.3.2 Konsernitilinpäätös .....	44
3.4 Valvontaa tehostavat muutokset.....	45
3.4.1 Julkisoikeudellinen valvonta .....	46
3.4.2 Tilintarkastus .....	47
3.4.3 Muu valvonta.....	51

4	AINEISTO JA SISÄLLÖNANALYYSI .....	53
4.1	Aineisto.....	53
4.2	Sisällönanalyysi.....	56
5	TILINTARKASTAJIEN NÄKEMYS UUDEN SÄÄTIÖLAIN TAVOITTEIDEN TOTEUTUMISEEN .....	58
5.1	Uudelle säätiölaille asetettujen tavoitteiden toteutuminen.....	58
5.1.1	Lakiuudistuksen tarpeellisuus.....	58
5.1.2	Tavoitteiden toteutuminen yleisesti .....	59
5.1.3	Valvonnan tehostuminen osana väärinkäytösten ehkäisemistä .....	61
5.1.4	Avoimempi raportointi ja sen toteuttamisen haasteet .....	62
5.1.5	Lain kehityskohdat ja tavoitteiden toteutumisen arvioinnin haastavuus .....	67
5.2	Säätiölain soveltaminen käytäntöön .....	69
5.2.1	Säätiöiden suhtautuminen ja valmistautuminen uuteen säätiölakiin.....	69
5.2.2	Sääntömuutosten toteuttaminen.....	71
5.2.3	Rakenteellisten ja toimielimiä koskevien muutosten toteuttaminen .....	72
5.2.4	Tilintarkastajan neuvonta osana lain implementointia.....	74
5.2.5	Uusi laki vaatii opettelua.....	77
5.3	Tilintarkastaja säätiön valvojana .....	78
5.3.1	Lähipiirin ja johdon palkkioiden tarkastaminen .....	78
5.3.2	Säätiön tarkoituksen toteutumisen arviointi .....	82
5.3.3	Lakimuutoksen kokonaisvaikutukset tilintarkastukseen .....	84
5.3.4	Tilintarkastajan asema säätiön sidosryhmien kentässä.....	86
5.3.5	PRH:n valvonta suhteessa tilintarkastukseen .....	89
5.3.6	Tilintarkastajan rotaatio.....	92
5.3.7	Tilintarkastajan ilmoitusoikeus PRH:lle.....	94
6	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET .....	97
6.1.1	Keskeiset tulokset ja johtopäätökset .....	97
6.1.2	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi.....	101
6.1.3	Lopuksi.....	102
	LÄHTEET .....	104
	LIITTEET.....	108

## Lyhenteet

HE = Hallituksen esitys

KILA = Kirjanpitolautakunta

KPL = Kirjanpitolaki 1336/1997

OM = Oikeusministeriö

PRH = Patentti- ja rekisterihallitus

SL = Säätiölaki 487/2015

SäätiöL = Säätiölaki 109/1930

TTL = Tilintarkastuslaki 1141/2015

## Kuviot

Kuvio 1. Säätiötyypit

Kuvio 2. Tarkastuksen suhde päämiehen ja agentin väliseen suhteeseen (mukaillen Meklin 2009, 58)

Kuvio 3. Sidosryhmät, joille säätiö voi olla vastuullinen (mukaillen Vernis et al. 2006, 99)

Kuvio 4. Säätiön vastuullisuuskartta (mukaillen Vernis et al. 2006, 100)

Kuvio 5. Säätiölain muutosprosessi (koottu VM 2016 mukaan)

Kuvio 6. Säätiön lähipiiri uuden säätiölain 1:8 § mukaisesti

Kuvio 7. Haastateltavien otanta lumipallo- ja eliittiotantaa hyödyntäen

Kuvio 8. Lisääntynyt asiakkaiden konsultointi

## Taulukot

Taulukko 1. Vanhan säätiölain (109/1930) rakenne

Taulukko 2. Uuden säätiölain (487/2015) rakenne

Taulukko 3. Tutkimukseen osallistuneet tarkastajat

Taulukko 4. Analyysin rakentuminen ala- ja yläluokkien kautta

Taulukko 5. Tutkimuksen johtopäätökset

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Uusi säätiölaki ajankohtaisena ilmiönä

Taloudellisen tilanteen heikentyminen, lisääntynyt julkisen palvelutuotannon tehottomuus sekä kansalaisten tyytymättömyys hyvinvointivaltiojärjestelmään ovat johtaneet siihen, että kolmannen sektorin toimijat nähdään joustavuutensa ja vähemmän hierarkiansa ansiosta yhteiskunnan jäseninä, joiden olisi mahdollista toteuttaa palvelut edullisemmin ja tehokkaammin (Helander 1998, 13). Aiemmin julkiselle sektorille kuuluneiden tehtävien hoitamisen siirtyminen kolmannelle sektorille<sup>1</sup>, johon säätiökin toimijana kuuluu (ks. Helander 1998, 62), on ollut yhtenä pontena myös uuden säätiölain kehittämiseksi (OM 52/2010, 9; OM 15/2011, 11; OM 23/2013, 17; HE 166/2014, 1). Lain päämääräksi asetettiin lain ajantasaisuuden varmistamisen lisäksi Kilpisen, Perälän, Perälän ja Viertolan (2015, 8) mukaan säätiökentän pelisääntöjen selkiyttäminen, sen avoimuuden lisääminen ja tehokkaampi säätiövalvonta.

Samalla, kun säätiöiden vastuu yhteiskunnassa ja hyvinvointivaltion turvaajina on lisääntynyt, ovat väärinkäytöstapaukset säätiökentältä nousseet julkisuuteen. Esimerkiksi Lindh (2011, 24) mainitsee Riihi-säätiön, Suomen Hiihtourheilun kannatussäätiön, Nuorisosäätiön ja SPR:n tapausten näkyneen laajasti mediassa ja herättäneen keskustelua säätiöiden tarkoituksen toteuttamisen asianmukaisuudesta, säätiöiden liiketoiminnasta sekä säätiön ja sen lähipiiriin<sup>2</sup> kuuluvien tahojen välisten toimien oikeellisuudesta ja lainmukaisuudesta.

Väärinkäytöstapausten valossa uudelle laille asetetut tavoitteet avoimuudesta ja valvonnan tehostamisesta vaikuttavatkin varsin tarpeellisilta. Tarpeellisuus ei kuitenkaan kerro siitä, ovatko uuden lain tavoitteet toteutuneet, onko laki kyetty päivittämään nykyisen yhteiskuntarakenteen vaatimuksia vastaavaksi tai pystytäänkö uudella lailla havaitsemaan ja estämään säätiöiden toimintaan liittyviä väärinkäytöksiä.

Uusi säätiölaki (SL) (487/2015) astui voimaan 1.12.2015 ja sitä tuli soveltaa jo lain voimaan tullessa meneillään olleen tilikauden tilinpäätöksissä. Hannula, Kilpinen ja Lakari (2015, 178) ovat todenneet,

---

<sup>1</sup> Kolmannesta sektorista on olemassa monia määrittelyjä, mutta tässä tutkimuksessa kolmanteen sektoriin kuuluva organisaatio ymmärretään Helanderin (1998, 52–55) kuvaaman Johns Hopkins -tutkimuksen mukaisesti rekisteröityneenä ja säänneltynä sekä julkisesta ohjauksesta vapaana toimijana, joka suuntaa varansa toimintansa ylläpitoon eikä jaa voittoja omistajilleen ja joka valvoo myös itse toimintaansa ja perustaa toimintaansa osallistumisen vapaaehtoisuudelle.

<sup>2</sup> Kts. SäätiöL 487/2015 1:8§

että uuden lain pitkä rakenne voi altistaa lain muutoksille lähitulevaisuudessa, mikäli sen todetaan olevan soveltumaton käytäntöön tai siihen tarvitaan selvennystä. Lain oltua voimassa jo kaksi vuotta ja siirtymäajan umpeutumisen lähentyessä<sup>3</sup>, on vihdoin otollinen aika sen tutkimiselle, miten säätiölain soveltaminen käytäntöön on sujunut.

Tilintarkastaja Kirsi Aromäki (2017) kommentoi uuden säätiölain uudistusta Suomen tilintarkastajien blogissa seuraavasti: ”Uuden lain mukaisia toimintakertomuksia on tähän mennessä ehditty laatia kahdelta tilikaudelta. Ensimmäisenä vuonna ei välttämättä vielä ymmärretty täysin, miten lakia olisi pitänyt tulkita ja yritettiin raapia kasaan se mitä kiireisessä tilinpäätösaikataulussa ehdittiin ja osattiin.” Koska lakia on jo sovellettu säätiöiden toiminnassa ja tilinpäätösten laadinnassa, voidaan saada konkreettisia esimerkkejä siitä, mitkä asiat laissa ovat onnistuneet ja pohtia, millaisia asioita voidaan vielä kehittää tai muuttaa. Samalla saadaan perspektiiviä siihen, miten tilintarkastaja säätiölain ja raportoinnin asiantuntijana on kokenut muutoksen vaikutukset asiakkailleen ja omalle työlleen.

Muutos ei nimittäin ole yksinomaan vaikuttanut säätiöiden toimintaan vaan koko yhteiskunnan ja säätiöiden parissa työskentelevien tahojen, kuten tilintarkastajien, toimintaan. On siis olennaista selvittää lakimuutosten toteutumisen lisäksi eri sidosryhmien näkökulmaa muutokseen ja sen vaikutuksiin heidän työlleen. Tilintarkastaja on säätiöasiakkaidensa kautta myös tietoinen siitä, miten muutos on näkynyt säätiöiden toiminnassa ja onko siihen oltu tyytyväisiä.

Tällä tutkimuksella halutaankin ottaa osaa keskusteluun uudesta laista lain sovellettavuuden ja toimivuuden näkökulmasta. Lisäksi halutaan herättää tutkimustulosten pohjalta keskustelua siitä, miten uutta lakia voidaan mahdollisesti kehittää. Tutkimus on tiettävästi ensimmäinen uudesta säätiölaista toteutettu tutkimus ja pyrkii näin toimimaan innoittajana muille tutkijoille sekä jättämään avauksia uusille tutkimusideoille. Kuten monet muut tutkijat jo aiemmin ovat korostaneet (Hovi 2005; Manninen 2005; Pykäläinen-Syrjänen 2007), ei säätiötutkimusta ole Suomessa liikaa ja tämä tutkimus haluaakin osaltaan täyttää tuota tyhjiötä, jotta tulevaisuudessa voimme entistä paremmin ymmärtää säätiöitä ja niihin liittyviä kysymyksiä.

## **1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen rajaukset**

Tutkimus pyrkii tilintarkastajien näkökulmasta tarkastelemaan, miten uusi laki on vaikuttanut heidän työskentelyynsä sekä onko uuden säätiölain avulla päästy laille asetettuihin tavoitteisiin, eli

---

<sup>3</sup> Siirtymäaika päättyy 1.12.2018 (Löfman 2017)



onnistuttu selkeyttämään säätiökontin pelisääntöjä, lisäämään säätiötoiminnan avoimuutta ja tehostamaan säätiöiden valvontaa. Tilintarkastajan tehtävä on varmentaa, että lakia on noudatettu niin säätiöiden toiminnassa, hallinnossa kuin tilinpäätöstäkin laadittaessa, joten on tärkeää saada näkökulmaa siitä, millä tavoin laki käytännössä toimii ja vaikuttaa heidän työhönsä sekä heidän tarkastamiinsa säätiöihin.

Tutkimuskysymys alakysymyksineen on seuraava:

- **Miten uusi säätiölaki on tilintarkastajien näkökulmasta katsottuna yltänyt sille asetettuihin tavoitteisiin?**
  - o Millaisia vaikutuksia uudella lailla on ollut säätiöiden tilintarkastukseen?
  - o Millä tavoin uuden lain implementointi säätiöissä on tilintarkastajien näkökulmasta sujunut ja millä tavoin lakimuutokset ovat näkyneet säätiöiden toiminnassa?
  - o Mikä on tilintarkastajien mielestä heidän roolinsa säätiöiden valvonnassa ja mikä on ollut uuden lain vaikutus tähän rooliin?

Päätutkimuskysymykseen vastaamalla voidaan muodostaa käsitys siitä, miten lakimuutos on vaikuttanut säätiöiden toimintaan, niiden tilintarkastukseen sekä yhteiskuntaan. Kyetäänpö säätiölailla entistä paremmin varmentumaan säätiöiden toiminnan asianmukaisuudesta vai ovatko tavoitteet jääneet vain lain kirjaimen tasolle? Tämä ongelma voidaan jakaa alakysymyksiin, joista ensimmäinen koskee sitä, millaisia vaikutuksia uudella lailla on ollut säätiöiden tilintarkastukselle. Toinen alakysymys kuvaa uuden lain soveltamiseen liittyviä asioita. Viimeinen alakysymys määrittää tilintarkastajan roolia säätiöiden valvonnassa uuden lain osalta ja havainnollistaa myös sen mahdollisia vaikutuksia säätiön monimutkaiseen päämies-agenttisuhteeseen, jota esitellään tämän tutkimuksen teoreettisessa viitekehyksessä.

Tutkimusaihetta tarkastellaan tilintarkastuksen näkökulmasta. Tilikauden jälkeen, tilintarkastaja on ensimmäinen valvontaelin, joka tarkastaa säätiön toiminnan lainmukaisuutta. Hänellä on siis varsin tuore näkemys siihen, miten lakimuutokset ovat säätiöiden toiminnassa toteutuneet ja millainen vaikutus niillä on ollut säätiöiden toimintaan. Lisäksi säätiölakia muutettiin myös säätiöiden tilintarkastuksen osalta, joten tilintarkastajien näkökulman kautta saadaan arvio myös näiden muutosten toteutumisesta. Mielenkiintoisia olisivat olleet myös säätiöiden kirjanpito- ja hallintohenkilöstön sekä Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) näkemykset, mutta ne rajataan tämän tutkimuksen ulkopuolelle. Nämä kaksi rajausta tehdään sen takia, että näin monen toimijan näkemykset voisivat erota toisistaan liikaa, ja tutkimus saattaisi paisua liian suureksi ollakseen pro gradu -tutkielma.

Tutkimuksessa tarkastellaan säätiölain muutoksia laille asetettujen tavoitteiden kautta kokonaisuutena. Vaikka tarkastelukohteena on lakimuutoksen vaikutus säätiön toimintaan tilintarkastajan näkökulmasta, keskitytään tutkimuksessa lähinnä lakimuutoksen osiin, jotka ovat saattaneet vaikuttaa tilintarkastukseen säätiöissä tai jotka kytkeytyvät tilinpäätöksen tai hallinnon tarkastamiseen, kuin itse tilintarkastuksen eri vaiheisiin tai siihen, miten tilintarkastus suoritetaan. Kokonaisuuden tarkastelu on tutkimuksen näkökulmasta mielekkäämpää, sillä lain rakenne on uudistuksessa täysin muuttunut, ja näin ollen kaikkien lakimuutosten käsittely ja tilintarkastusprosessin perusteellinen kuvaaminen saattaisivat johtaa tämän tutkimuksen kannalta liian pirstaleiseen ja pitkään kokonaisuuteen sekä tuloksiin, jotka eivät välttämättä olisi relevantteja.

Tutkimus rajataan koskemaan suomalaisia säätiöitä sekä niiden tilintarkastajia, joiden toimintaa uusi säätiölaki sääntelee. Muiden valtioiden säätiölakien tarkastelu ei tämän tutkimuksen osalta ole oleellista, sillä näkökulmaa haetaan vain suomalaisen säätiölain uudistukseen ja sen toteutumiseen nimenomaan suomalaisissa säätiöissä. Muissa valtioissa säätiölaki eroaa myös monilta osin suomalaisesta laista, eikä eurooppalaista yhtenäistävää säätiölainsäädäntöäkään ole olemassa. Täten eri maiden välistä vertailua ei voida tehdä tässä tutkimuksessa<sup>4</sup>.

### 1.3 Tutkimusmetodologia

Tutkimus on laadullinen, millä Varton (1992, 23) mukaan tarkoitetaan sitä, että se tarkastelee ihmisen ja hänen maailmankuvansa pohjalta muodostuvaa elämismailmaa. Tässä tutkimuksessa lähemmin säätiön tilintarkastajaa ja hänen kokemuksensa kautta uuden säätiölain toimivuutta käytännössä. Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara (2009, 161) mainitsevat lisäksi laadullisen tutkimuksen pohjimmiltaan sopivan tilanteeseen, jossa tutkimuksen kohde halutaan tutkia kokonaisvaltaisesti ja silloin kun halutaan tutkia todellista elämää.

Tutkimusotteeltaan tutkimus voidaan sijoittaa yrityksen taloustieteen tutkimusotteista käsiteanalyttiseen ja toiminta-analyttiseen tutkimusotteeseen. Käsiteanalyttisen otteen piirteinä tutkimuksessa on sen kohdistuminen normeihin (säätiölain säännökset). Toiminta-analyttisellä otteella pyritään ymmärtämään ja tulkitsemaan uuden säätiölain toteutumista, eikä vain erittelemään sen toteutumiseen liittyneitä asioita. (Kihn & Näsi 2011, 63–65.)

---

<sup>4</sup> Oikeusministeriö (OM, 48/2012) on kuitenkin toteuttanut säätiökäytännöistä eri valtioissa vertailua osana uuden säätiölain lainsäädäntöprosessia.

Tutkimuksessa on myös oikeustieteellinen ulottuvuus ja sitä voidaan pitää tietyssä mielessä oikeusdogmaattisena<sup>5</sup>, koska tutkimuksessa selvitetään ja tulkitaan voimassa olevaa oikeuskäytäntöä niin lakitekstin ja lainvalmisteluaineiston kuin toisaalta kirjallisuuden ja tilintarkastajan näkökulmankin kautta (Kihn & Näsi 2011, 71). Lisäksi tutkimuksessa on piirteitä oikeussosiologiasta<sup>6</sup>, sillä siinä tarkastellaan sitä, miten uuden säätölain säännöksiä käytäntöön soveltaminen on tapahtunut ja miten toisaalta laille asetut tavoitteet ovat lähteneet toteutumaan.

Tutkimus keskittyy tulkintaan, eli on fenomenologis-hermeneuttinen. Varto (1992) täsmentää, että tulkinta koskee nimenomaan yksittäisen ihmisen kokemusmaailmaa. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 35.) Kakkuri-Knuuttila ja Heinlahti (2006, 223) ovat määrittäneet tulkitsevan tutkimustavan ilmiötä kuvaavana ja sen merkityksiä ymmärtävänä. Tutkimuksessa pyritään tulkitsemaan aineistoa teoreettisen viitekehyksen valossa. Aineistosta nostetaan tilintarkastajien aiheelle antamia merkityksiä. Tällaista ymmärryksen muodostumista, joka alkaa tutkimukselle asetetuista lähtökohdista ja palaa niihin ymmärrystä luotaessa kutsutaan Varton (1992, 69) mukaan hermeneuttiseksi kehäksi ja sen saavuttaminen merkitsee siirtymistä tutkijan ajatuksista kohti tutkittavan ajatuksia.

### **1.3.1 Puolistrukturoitu haastattelu**

Laadullinen tutkimus on empiiristä (Tuomi & Sarajärvi 2009, 22). Tämän tutkimuksen empiirinen osuus toteutetaan haastattelun avulla. Tutkimuskohde on varsin tuntematon, koska aiempaa tutkimusta aiheeseen tilintarkastajan näkökulmasta ei ole. Tuntemattomuus johtaa Hirsjärven et al. (2009, 205) mukaan siihen, että vastausten suuntia ei voida etukäteen ennustaa ja että vastaukset voivat olla varsin monipuolisia.

Haastattelun etuna on sen joustavuus, samassa tilanteessa voidaan tarkentaa haastateltavalta hänen vastauksiaan ja esittää lisäkysymyksiä aiheesta. Haastattelun avulla voidaan lisäksi selvittää ihmisten ajatuksia tutkittavaan aiheeseen liittyen. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 72–73.) Tilintarkastajien näkökulmia voidaan selvittää syvällisesti haastattelujen avulla, sillä esimerkiksi lomakekyselyyn ei välttämättä haluttaisi vastata tai narratiiveja kokemuksista kirjoittaa niiden työläyden takia.

---

<sup>5</sup> Katso oikeusdogmatiikasta lisää Husan, Mutasen ja Pohjalaisen (2010, 20-21) kirjasta ”Kirjoitetaan Juridiikkaa”.

<sup>6</sup> Oikeussosiologiassa hyödynnetään empiirisiä tutkimusmenetelmiä ja tarkastelu keskitetään oikeuden ja yhteiskunnan vuorovaikutukseen. Tarkastelua voidaan suunnata esimerkiksi siihen, miten lainsäädäntöä noudatetaan. (Husa et al. 2010, 22.)

Hirsjärvi ja Hurme (2008, 43–44) jakavat haastattelun strukturoituun, strukturoimattomaan, puolistrukturoituun, teema-, syvä- ja kvalitatiiviseen haastatteluun. Tässä tutkimuksessa toteutetaan puolistrukturoitu haastattelu. Sillä tarkoitetaan, että kysymykset ovat kaikille haastateltaville samanlaisia, mutta vastausvaihtoehtoja ei ole vaan haastateltava saa itse kertoa asiasta (Eskola & Suoranta 1998, 86). Tämän tutkimuksen haastattelussa on piirteitä myös teemahaastattelusta, joka on yksi muoto puolistrukturoidusta haastattelusta (Hirsjärvi & Hurme 2008, 47). Haastattelukysymykset on jaoteltu neljän teeman alle. Teemahaastattelun piirteenä on myös se, että kysymysten määrä voi vaihdella haastattelusta toiseen (Eskola & Suoranta 1998, 86), mikäli haastateltava vastaa jo aiemmassa kysymyksessä johonkin seuraavista kysymyksistä tai hänelle esitetään jatkokysymys.

Tutkimuksen haastattelurunko on tutkimuksen liitteenä 1, ja sen kysymykset sekä teemat on muodostettu osittain tutkimuksen viitekehyksen pohjalta.

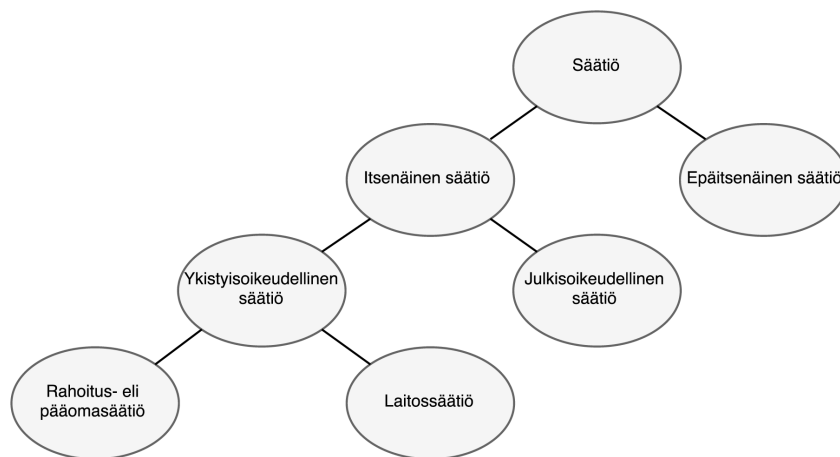
## 1.4 Keskeiset käsitteet

Tässä alaluvussa määritellään tutkimuksessa esiintyvistä käsitteistä säätiö, tilintarkastus ja säätiön tilintarkastaja. On tärkeää määritellä säätiön osalta se, millaisia säätiöitä säätiölaki koskee ja samalla havainnollistaa, miten Suomessa toimivat säätiöt voidaan luokitella. Tilintarkastuksen sisältö taas on keskeistä ymmärtää, jotta voidaan havainnoida sitä, millaista tarkastusta tilintarkastus on suhteessa muuhun säätiöihin kohdistuvaan valvontaan. Säätiön tilintarkastaja käsite selventää sitä, millaisen henkilön näkökulma tämän tutkimuksen kohteena on.

*Säätiö* on Hannulan et al. (2015, 13) määrittelyn mukaan hyödyllistä päämäärää tavoitteleva, pysyvä ja muuttumattoman luonteen omaava oikeussubjekti, jota valvotaan julkisesti. Säätiölaitoskomitean määritelmässä taas korostetaan säätiötä itsehallinnollisena varallisuutena, joka kohdistetaan tietyn tarkoituksen toteuttamiseen (Hovi 2005, 29). Myös Kilpinen et al. (2015, 9) korostavat tätä hyvin perinteistä näkökulmaa säätiöstä omaisuusmassana. Ilmanen (1988, 31) kuitenkin toteaa, että omaisuuden hallintaan keskittyvä näkökulma säätiöstä ei ole paras mahdollinen, vaan sitä pitäisi ajatella pikemminkin toimintayksikkönä, jonka kansalaiset sekä yhteisöt voivat perustaa toteuttamaan tiettyä tarkoitusta. Organisaationa säätiö on jatkuva ja ajaton, joten sen perustaja ei välttämättä ehdi nähdä sen toiminnan kasvua, mutta voi luottaa sen ajavan samaa päämäärää vielä vuosikausia eteenpäin (Haarmann 1988, 37; Pykäläinen-Syrjänen 2007, esipuhe).

Säätiöllä ei ole omistajia tai jäseniä, joten se ei kuulu yhteisöihin<sup>7</sup> (Hovi 2005, 28; Hannula et al. 2015, 13; Kilpinen et al. 2015,9). Sen sijaan SL (487/2015) 1:2 § mukaisen hyödyllisen tarkoituksen määrittää säännöissä säätäjä, eli säätiön perustaja (Hannula et al. 2015, 14; Kilpinen et al. 2015, 10). Sääntöjen lisäksi tarkoituksen toteuttamista säätelee säätiölaki, joka tietyissä tapauksissa suojaa hyvin vahvasti säätiön perustajan tahtoa. Säätiölle ominainen pysyvä ja muuttumaton luonne syntyykin juuri tästä perustajan tahdon suojaamisesta. (Hannula et al. 2015, 13.)

Säätiötyypit voidaan jaotella kuvion 1 mukaisesti.



Kuvio 1. Säätiötyypit

Pääjaottelun mukaan säätiöt ovat itsenäisiä tai epäitsenäisiä. Itsenäistä säätiötä säädellään säätiölaissa, ja sillä on säätiörekisteriin rekisteröitynä oikeussubjektin asema, joten se voi saada oikeuksia, tehdä sitoumuksia sekä kantaa ja vastata tekemistään toimista omaisuudellaan (Aro 1971, 55; Hovi 2005, 41; Pykäläinen-Syrjänen 2007, 97). Epäitsenäinen säätiö taas ei ole rekisteröity eikä sille ole omaa lainsäädäntöä<sup>8</sup>, joten se ei ole oikeustoimi- tai asianosaiskelpoinen (Hovi 2005, 41; Pykäläinen-Syrjänen 2007, 98). Itsenäisen ja epäitsenäisen säätiön erottaa toisistaan myös se, ettei epäitsenäisellä säätiöllä ole omaa hallintoa vaan varallisuusmassaa hoitaa omaisuudenhoitaja (Aro 1971, 56).

<sup>7</sup> Matti Norri (2014) mainitsee, että yhteisöihin kuuluvat yhtiöt, yhtymät ja osuuskunnat. Niistä säätiö ja yhdistys eroavat hänen mukaansa siinä, että ne eivät ole sidottua omistajiin, vaan niiden toimintaa ohjaavat säännöt kohdistavat niiden hallussa olevat varat yleensä yhteisen hyvän tuottamiseen. Säätiön ja yhdistyksen ero taas on se, ettei säätiöllä ole jäseniä.

<sup>8</sup> Ilmanen (1988, 33) mainitsee, että vaikka säätiölaki ei säätele epäitsenäistä säätiötä, yleiset periaatteet ohjaavat sen toimintaa.

Itsenäinen säätiö voidaan jakaa lisäksi yksityisoikeudelliseen ja julkisoikeudelliseen muotoon. Jako ei ole selkeä, mutta lähtökohtaisesti Hovi (2005, 43) on perustellut sitä sillä, että julkisoikeudellinen säätiö perustetaan lailla vastaamaan julkisyhteisön tehtävän toteuttamista, kun taas yksityisoikeudellinen säätiö tulee rekisteröidä säätiörekisteriin. Kaksinkertaisen valvonnan välttämiseksi julkisoikeudellista säätiötä säätelee oma lakinsa ja vain yksityisoikeudellista säätiötä säätelee voimassa oleva säätiölaki.

Kuviossa 1 esitetään myös yksityisoikeudellisen säätiön jako rahoitus- eli pääomasäätiöön ja laitossäätiöön. Tämä jako on kuitenkin lähinnä vain selkiyttävä, sillä säätiö voi olla molempia. Rahoitus- eli pääomasäätiö toimii siihen sijoitetun pääoman tuottojen varassa ja toteuttaa tarkoitustaan apurahoja ja avustuksia jakaen. Laitossäätiö taas ylläpitää laitosta, jonka toiminnan kautta säätiön tarkoitusta toteutetaan. Sen toiminnalle tyypillisiä ovat vieraan pääoman ehtoinen rahoitus ja toiminnalle annettavat julkiset avustukset. (Hovi 2005, 43-44; Pykäläinen-Syrjänen 2007, 101-102.) Lopuksi todetaan, että on olemassa myös eläkesäätiö, jota kuitenkin säätelee laki eläkesäätiöstä ja joka on perustettu eläketurvan järjestämiseksi (Pykäläinen-Syrjänen 2007, 102), eikä siten ole olennainen tälle tutkimukselle ja tässä tutkimuksessa ymmärrettävälle määritelmälle säätiöstä.

Tämä tutkimus keskittyy lähinnä Hannulan et al. (2015) aiemmin mainittuun määritelmään säätiöstä hyödyllistä tarkoitusta toteuttavana oikeussubjektina, jolla ei ole omistajia ja jonka toimintaa säätiölaki säätelee. Säätiölaki tutkimuksen kohteena rajaa säätiön määritelmän vielä tarkemmin itsenäisiin, yksityisoikeudellisiin rahoitus- ja laitossäätiöihin.

Kosonen (2005, 32–33) on tiivistänyt *tilintarkastuksen* lakien, määräysten ja vaatimusten mukaan toiminnaksi, jota suorittaa tietyt vaatimukset täyttävä ja asianmukaisesti tehtävään valittu tilintarkastaja. Tarkastajan tulee Kososen mukaan suorittaa tarkastus riittävän laajasti, jotta tarkastusraportilla voidaan lausua siitä, onko tilinpäätös oikeellinen. Myös Suomen Tilintarkastajat ry (2016) on sivuillaan määritellyt tilintarkastuksen lakisääteisenä toimintona, jonka tarkoituksena on taata organisaatioiden sidosryhmille tilinpäätöksen oikeellisuus.

Yhdysvaltain laskentatoimen keskusjärjestö määrittelee sen sijaan tilintarkastuksen ”systemaattiseksi prosessiksi”, jossa korostuu annettujen tilinpäätöstietojen vastaavuus niille määriteltuihin kannanottoihin<sup>9</sup>. Lisäksi korostetaan tilintarkastuksen roolia tietojen välittämisessä. (American

---

<sup>9</sup> Tilinpäätöskannanotot ovat tilinpäätöstietojen täydellisyys ja esittäminen oikealla tilikaudella (completeness and cutoff), esitettyjen varojen olemassaolo ja transaktioiden tapahtuminen tilikauden aikana (existence and occurrence), tilinpäätöserien arvostuksen oikeellisuus, transaktioiden kohdennus tilikaudelle, jonka aikana

Accounting Association 1973.) Yhdysvaltalainen tilintarkastajien kattojärjestö (AICPA) on kuitenkin korostanut määritelmässään tilintarkastuksella olevan keskeinen rooli, kun halutaan vakuuttaa tiedon käyttäjät sen luotettavuudesta (Louwers et al. 2013, 5). Kilpinen et al. (2015, 94) ovat todenneet, että tilintarkastuksen avulla voidaan varmistua tilinpäätösdokumentaation oikeellisuuden lisäksi myös sen avoimuudesta. He ovat myös korostaneet, että tilintarkastusta tehdään toimeksiantajan intressissä, eikä vain sidosryhmien takia.

TTL (1141/2015) 3:1 §:ssä määritetään tilintarkastuksen sisältö. Lainkohdan mukaan ”– tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto”. Tarkastuksen sisällön lisäksi laissa esitetään vaatimukset myös *säätiön tilintarkastajalle*. Säätiöllä on aina oltava tilintarkastaja, hänen tulee olla auktorisoitu KHT-, HT- tai JHT-tarkastaja<sup>10</sup>, mutta tarkastusta suorittamaan voidaan valita myös tilintarkastusyhteisö. Säätiön on pakko valita tarkastajaksi keskuskauppakamarin hyväksymä KHT-tarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, mikäli TTL:n 2:5 §:n mukaisista rajoista vähintään kaksi ylittyy. Lisäksi säätiön tytäryhteisölle tai –säätiölle on TTL:n 2:6§:n mukaisesti valittava ainakin yksi emosäätiön tilintarkastaja. Säätiön tilintarkastajaa sitovat toiminnassaan samat TTL:n ja ammattistandardien vaatimukset riippumattomuudesta kuin muitakin tilintarkastajia. SL 4:5 §:ssä on rotaatiosäännös, jonka mukaan säätiöiden on vaihdettava tilintarkastajaa seitsemän vuoden jälkeen, ja sama tarkastaja voi tarkastaa säätiötä uudestaan vasta neljän vuoden kuluttua. Tilintarkastusyhteisön kohdalla on kuitenkin vaihdettava vain päävastuullisena toimiva tarkastaja. (Kilpinen ym. 2015, 94–98.)

## 1.5 Tutkimus suhteessa aiempaan säätiötutkimukseen

Pykäläinen-Syrjänen (2007, XLII) korostaa väitöksensä esipuheessa, että ”säätiötä koskevaa tutkimuspajatsoa ei ole tyhjennetty”, mikä näkyy säätiöitä koskevan tutkimuksen vähyytenä. Myös Hohti on Mannisen (2005, 9) tutkimuksen esipuheessa korostanut, että säätiötutkimus on Suomessa ollut varsin niukkaa ja uudelle tutkimukselle on vielä tilaa. Hovi (2005, V) on niin ikään väitöksensä alkusanoissa todennut, että yhtenä syynä väitöksen tekemiselle on ollut tutkimuksen vähäisyys. Tehty

---

hyöty on saavutettu ja tietojen täsmällisyys (valuation, allocation and accuracy), tilinpäätöksen laatijan omistusoikeus hallussa oleviin varoihin sekä velvoitteet ja vastuut on esitetty oikein (obligations and rights) sekä tietojen oikea esittäminen ja kaikkien tarpeellisten tietojen liittäminen osaksi tilinpäätöstä (presentation and disclosure) (Louwers et al. 2013, 12).

<sup>10</sup> Tilintarkastajana toimiakseen on suoritettava HT-tutkinto, jonka läpäistyään tarkastaja voi käyttää HT-tarkastajan nimikettä. HT-tutkinnon suorittanut tarkastaja voi myöhemmin halutessaan suorittaa KHT-tutkinnon ja erikoistua yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tarkastamiseen tai JHT-tutkinnon, joka oikeuttaa tarkastamaan julkishallintoa ja -taloutta. (PRH 2016.)

tutkimus on ollut pitkälti lainsäädäntökeskeistä (Manninen 2005, 9; Pykäläinen-Syrjänen 2007, 2) ja Pykäläinen-Syrjänen (2007, 2) onkin täsmentänyt, että näkökulma on tämän takia ollut vahvasti lainopillinen.

Vanhin säätiötutkimuksista on Pirkko-Liisa Aron väitöskirja vuodelta 1971, teosta voidaan Pykäläinen-Syrjäsen (2007, 2) mukaan pitää klassikkoteoksena. Myös Hovi (2005, VI) tunnustaa väitöksensä alkusanoissa Aron väitöksen merkityksellisyyden, nimittäen sitä urauurtavaksi. Väitöksessään ”Säätiön tarkoituksesta ja sen toteuttamisen takeista” Aro (1971, 74) tarkastelee pääasiassa itsenäisten säätiöiden osalta sitä, millaiset oikeudelliset takeet säätiöllä on toteuttaa tarkoitusta, jonka säätäjä on sille määrännyt.

Vuonna 2005 on ilmestynyt Risto Hovin väitöskirja ”Säätiövarallisuuden suoja”. Oikeusdogmaattisessa väitöksessä on tarkasteltu vanhan säätiölain (109/1930) 8a §:n liiketoimintakieltoa koskevaa säännöstä ja 10 § 2 mom. mukaista sijoitussäännöstä säätiövarallisuuden suojaamiseen liittyvien ongelmien valossa. Väitöksessä tarkastellaan myös säätiön edustusvaltaa legaalisen-, delegoidun ja mandaattivallan osalta. Lisäksi Hovi (2005, 3) on halunnut tutkimuksellaan osallistua säätiölain kehittämiseen siten, että väitöksen yhtenä tavoitteena on ”täyttää säätiölain kompetenssinormin aukko”, eli määrittää, millaiset ovat säätiön kelpoisuus- ja toimivaltasäännökset.

Hovin väitöksen lisäksi vuonna 2005 on julkaistu Maarit Mannisen ”Säätiöt Suomessa” -tutkimus, joka on syntynyt Säätiötutkimus-hankkeen loppuraporttina. Se on ainut ei lainopillinen tutkimus, jonka tarkoituksena on ollut osana laajempaa eurooppalaista tutkimushanketta osallistua kokonaiskuvan rakentamiseen säätiöstä kolmannen sektorin toimijana (Manninen 2005, 10). Tutkimuksensa tuloksina Manninen kuvasi tyypillisen suomalaisen säätiön syksyllä 2004.

Ritva Pykäläinen-Syrjäsen väitös ”Säätiön tehokkuus corporate governance -säännösten vaikutuksesta säätiön tarkoituksen tehokkaaseen toteuttamiseen” julkaistiin vuonna 2007 ja se koostuu kahdesta tutkimuksesta. Ensimmäisessä Pykäläinen-Syrjänen tarkastelee oikeusdogmaattisesti säätiölain rakenteen ja corporate governance -säännösten vaikutusta siihen, miten tehokkaasti säätiön tarkoitusta voidaan toteuttaa. Toinen tutkimus on niin ikään oikeusdogmaattinen, mutta tutkija on soveltanut siihen myös oikeustaloustieteellistä näkökulmaa. Tutkimus vertailee osakeyhtiölain ja säätiölain corporate governance -säädöksiä toisiinsa ja tarkastelee niitä sekä niiden muodostamia edellytyksiä säätiön tarkoituksen tehokkaalle toteuttamiselle teoreettisen viitekehyksen valossa.



Esiteltyjen tutkimusten lisäksi säätiöoikeudellisesta näkökulmasta on tehty pro gradu –tutkielma, ”Säätiöiden valvonta Suomessa” (Sillgren 2013). Tutkimus on tässä alaluvussa mainittujen väitöskirjojen tavoin oikeustieteellinen sen keskittyessä kuitenkin pelkän lain systematisoinnin lisäksi säätiöiden valvontaan liittyneisiin oikeustapauksiin erityisesti ulkoisten valvontakeinojen kautta. Sillgrenin (2013) tutkielma on uusin säätiöoikeuden alaan liittyvä tutkimus, ja hän on siinä tarkastellut silloin vielä mietinnön tasolla ollutta uutta säätiölakia.

Mainitut säätiötutkimukset ovat oikeustieteeseen keskittyneitä ja käsittelevät lähes poikkeuksetta vanhaa lakia ja siihen liittyneitä ongelmia. Sen sijaan tämä tutkimus täyttää säätiötutkimukseen jäänyttä aukkoa uudesta säätiölaista tehdystä tutkimuksesta ja toisaalta kytkee sitä edeltävään tutkimusperinteeseen. Teoreettisessa viitekehyksessä tullaan viittaamaan väitöskirjatutkijoiden vanhasta laista havaitsemiin ongelmiin ja kommentoimaan, miten uusi laki on huomionnut näitä ongelmia. Lisäksi Aron ja Pykäläinen-Syrjäsen väitöskirjoissa on käsitelty osittain tilintarkastajan asemaa säätiössä, heidän näkökulmiaan hyödynnetään teoreettisen viitekehyksen luvussa 2.

## 2 OMISTAJATON SÄÄTIÖ

Tässä teoreettisen viitekehyksen luvussa esitellään säätiön valvontaan ja sidosryhmiin liittyvä agenttiteoria sekä säätiön valvontaan liittyvää tematiikkaa yleisesti. Teorian ja yleisten säätiöiden tarkastamiseen liittyvien teemojen käsittely helpottaa myöhemmässä vaiheessa tilintarkastajien näkökulman ymmärtämistä. Lisäksi agenttiteorian ja tutkimuksen tulosten analyysin välillä tullaan käymään vuoropuhelua.

### 2.1 Agenttiteoria

Agenttiteoria on yksi keskeisimmistä tilintarkastukseen liittyvistä teorioista (Kihn 2016). Teoria liittyy vahvasti erilaisten organisaatioiden toimintaan. Lyhyesti Eisenhardtin (1989, 58) mukaan teoriassa on kyse siitä, että joku toinen suorittaa jonkin tehtävän jonkun toisen puolesta. Jensen ja Meckling (1976, 308) ymmärtävät niin ikään agenttuurisuhteen tilanteena, jossa toinen henkilö sopimukseen perustuen suorittaa toisen puolesta jotain tiettyä tehtävää. Tehtävän suorittajaa kutsutaan agentiksi ja sen asettajaa päämieheksi.

Meklin (2009, 57) on kuvannut päämiehen ja agentin välistä sopimussuhdetta ”abstraktiksi”, sillä sopimus kattaa kaiken sääntelyn ja odotukset, joita päämies agentin toimintaa kohtaan asettaa. Sääntelyä tarvitaan, sillä agentti ei aina välttämättä halua toimia tavalla, joka edistäisi päämiehen mielestä parhaiten organisaation ja päämiehen tavoitetta, vaan valitsee keinon, joka tuottaa hänelle itselleen hyötyä (ks. Jensen ja Meckling 1976, 308). Tarkemmin tilanteessa on kyse agenttuurisuhteeseen liittyvistä ongelmista; haitallisen valikoitumisen ja moraalikadon ongelma.

Grossman ja Hart (1983, 7) havainnollistavat moraalikatoa tilanteena, jossa agentti suorittaa toimen, jota päämies ei voi havaita, mutta jolla on keskeisesti vaikutusta päämiehen tavoitteen toteutumiseen. Päämiehen tuleekin sopimusta neuvotellessaan päättää, kuinka paljon riskiä hän ottaa antaessaan agentin hoitaa tehtäviä puolestaan. Esimerkkinä he (Grossman & Hart 1983, 10) mainitsevat, että esimerkiksi yrityksen omistaja (päämies) havaitsee vain johtajan (agentin) toimien aiheuttaman tuloksen, eikä välttämättä siihen johtaneita yksittäisiä tekoja tai toimia.

Johtaja on siis keskeinen henkilö, jonka päätökset vaikuttavat suoraan siihen, miten omistajan yritykselle asettavat tavoitteet toteutuvat. Eliminoidakseen omistajan kontrollin ulottumattomissa olevia agentin toimia, hän voi asettaa agentille erilaisia kannustimia, esimerkiksi Grossmanin ja

Hartin esimerkissä (1983, 12) mainitun tulospalkkion. Kannustimien avulla agenttia voidaan motivoida ja ohjata toimimaan päämiehen odotusten ja toiveiden mukaisesti.

Agentin toimien taustalla on yleensä tietoa, jota päämiehellä ei ole käytettävissään. Näin agentti voi suorittaa toimia, joista voi olla organisaatiolle haittaa, mutta koska päämiehellä ei ole käytössään samaa tietoa kuin agentilla, ei toiminnan haitallisuutta kyetä ajoissa tunnistamaan. Tieteellisin termein kyse on informaation epäsymmetriasta. (Wiberg & Salonen 1991, 152-153). Holmström (1979, 74) onkin todennut moraalikadon olevan päätöksenteossa varsin yleinen ongelma.

Rossin (1973, 134) mukaan agenttisuhteista aiheutuvat ongelmat ovat kaikista mielenkiintoisimpia juuri silloin, kun niihin liittyy valinnanvapautta epävarmuuden vallitessa. Jotta päämies voisi tietää täysin, miten agentti toimii, tulisi hänen tuntea agentti läpikotaisin (Ross 1973, 138). Tämä ei kuitenkaan yleensä ole käytännössä mahdollista, sillä elämme maailmassa, jossa niin päämiehillä kuin agenteilla on vain rajoitetusti tietoa hallinnassaan, eivätkä päätökset voi koskaan olla täysin rationaalisia<sup>11</sup>. On siis mahdotonta valita agentiksi taho, joka ajaisi täysin samoja päämääriä kuin päämies täysin päämiehen haluamalla tavalla.

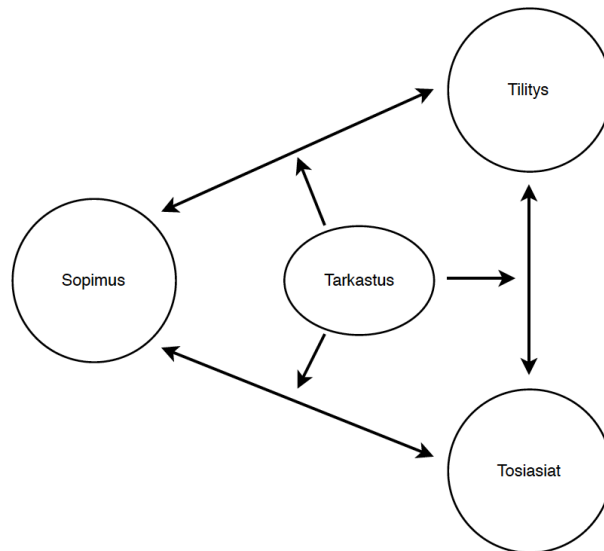
Edellisessä kappaleessa kuvatussa rajoitetun rationaalisuuden aiheuttamassa ongelmassa on kyse haitallisesta valikoitumisesta. Pykäläinen-Syrjäsen (2007, 289) mukaan haitallisesta valikoitumisesta johtuen päämies ja agentti eivät voi solmia tasapuolista sopimusta. Päämies jää ikään kuin aina sopimuksen heikommaksi osapuoleksi, sillä hän ei voi ennustaa agentin toimia, hallita kaikkea agentin käytössä olevaa tietoa tai estää ihmisluonteelle ominaista oman edun tavoittelua, opportunistia.

Siksi tarvitaan jo aiemmin mainittuja kannustimia sekä kontrolleja. Kannustimien kautta agentti voidaan sitouttaa toimimaan organisaation puolesta ja kontrollina taas toimii valvonta. Niin sitouttaminen kuin valvontakin ovat keinoja, joilla agenttiongelmia voidaan hallita. (Jensen & Meckling 1971, 308.) Edellä mainitut keinot aiheuttavat kuitenkin kustannuksia, joita Jensen ja Meckling (1976, 308) kutsuvat ”agentuurikustannuksiksi”, toinen nimi kustannuksille on transaktiokustannus. Kustannuksia aiheutuu päämiehille konkreettisista valvontatoimista agenttia kohtaan tai kun he antavat agentille esimerkiksi tulospalkkion, ja agentille, kun hän joutuu luopumaan tietyistä hyödyistään sitoutuessaan päämiehen asettamiin toiminnan ehtoihin.

---

<sup>11</sup> Ks. tarkemmin rajoitetusta rationaalisuudesta päätöksenteossa Herbert A. Simon (1979)

Jensen ja Meckling (1976) ovat artikkelissaan maininneet yhtenä valvonnan keinona tilintarkastuksen. Tilintarkastuksen merkitys agenttiteoriassa onkin juuri agentin ja päämiehen välisen tilivelvollisuuden turvaajana. Myös Meklin on ollut tätä mieltä ja hän (2009, 57) onkin todennut, että yleensä tarkastaja toimii päämiehen ja agentin ”välissä” ikään kuin välittäen päämiehelle tiedon siitä, että agentti on toiminut hänelle asetettujen ehtojen mukaisesti. Kuviossa 2 on esitetty tarkastuksen sijoittuminen päämiehen ja agentin väliseen suhteeseen.



Kuvio 2. Tarkastuksen suhde päämiehen ja agentin väliseen suhteeseen (mukaillen Meklin 2009, 58)

Meklin (2009, 58) on havainnollistanut, että tarkastajan varmentama sopimus muotoutuu säännöistä (esimerkiksi lait ja henkilökohtaiset sopimukset kuten tulossopimus). Keskeisiä ovat agentin toimintaan liittyvät tosiasiat ja niiden kuvastuminen raportin, eli tilityksen, kautta. Oikeiden ja riittävien tietojen, jotka jo TTL 3:5.2.1 §:n mukaan ovat tilintarkastuksen kohteena, tulee kuvastua myös kuvion 2 mallissa esitetyissä tarkastuksen kohteissa. (Meklin 2009, 59). Tarkastusta vaatii siis niin päämiehen ja agentin välisen sopimuksen toteutuminen agentin toimien kautta kuin näiden toimien sekä sopimuksen noudattamisen kuvastuminen agentin laatimassa tilityksessäkin.

Holmström (1979, 75) on niin ikään nähnyt valvonnan mahdollisuutena hallita agenttisuhteen ongelmia. Hän on todennut, että kaikki lisätieto, jota agentin toiminnasta voidaan saada, voidaan käyttää niin agentin kuin päämiehenkin etua kasvattavasti. Eli, kun päämiehen sopimukselle asettamat ehdot toteutuvat ja tarkastaja vielä varmentaa agentin toimineen sopimuksen mukaisesti hyötyy päämieskin tilanteesta. Hyöty konkretisoituu päämiehelle sitä kautta, että hänen organisaationsa suuntaa kohti hänen määrittelemiä tavoitteitaan ja agentti taas hyötyy esimerkiksi tulospalkkion muodossa saavutettuaan hänelle asetetut tavoitteet. Mallista aiheutuu kustannuksia

päämiehelle, mutta samalla hän saa vastinetta, koska organisaatio kehittyy hänen toivomaan suuntaan.

Baron ja Besanko (1984, 447) taas kuvaavat kuinka säätäjällä (päämiehellä) yleensä oletetaan olevan täydellinen tieto säädelystä (agentista). He kuitenkin toteavat säätelyn vaativan paljon valvontaa, jotta voidaan varmentua säätelijälle toimitetun tiedon oikeellisuudesta ja sääntöjen noudattamisesta. Agentin toteuttamia toimia ja niiden kustannuksia voidaan tarkastaa ja mahdollisesti asettaa sanktioita, mikäli toiminta on ollut sääntöjen vastaista. Tarkastuksen suorittaminen riippuu tarkastettavan tuottamasta raportista ja mikäli raportin perusteella päädytään asettamaan agentille sanktio, on se ikään kuin hyvitys päämiehelle ja muille sidosryhmille kuten asiakkaille. (Baron & Besanko 1984, 448, 450.)

Baronin ja Besankon tarkoittamaa hyvitystä voidaan ajatella seuraavasti. Mikäli organisaation, esimerkiksi yrityksen, toimitusjohtaja on toiminut sopimuksen vastaisesti, voidaan hänet erottaa toimestaan ja vaatia korvaamaan aiheuttamaansa vahinkoa. Tällöin erotuksen seurauksena vaihtuva toimitusjohtaja ja mahdollisesti maksettavan korvauksen voidaan ajatella tuottavan hyötyä osakkeenomistajalle ja yrityksen kumppaneille, kun vanha toimitusjohtaja ei enää pääse toteuttamaan yritykselle haitallista linjaansa vaan tehtävään voidaan valita paremmin tavoitteita ajava agentti. Korvaus tai määrätty sopimussakko taas voivat tuottaa hyötyä yhtiölle siten, että saaduilla varoilla voidaan tehdä jotain hyödyllistä, joka edistää osakkeenomistajien ja sidosryhmien etua.

Laajemmin Baron ja Besanko (1984, 466) pitävätkin tarkastusta kannustimena, jotta agentti raportoisii tiedot oikein. Mikäli yhteisö raportoi totuudenmukaisesti, sitä ei tarvitse tarkastaa eikä rangaista. Näin tehdään raportoinnin oikeellisuudesta houkuttelevampaa. (Baron ja Besanko 1984, 461.) Todellisuudessa tarkastusta ei voida kuitenkaan täysin välttää. Esimerkiksi Suomessa on laissa tarkat säännökset sille, mitkä organisaatiot ovat tilintarkastuksen tai muiden tarkastusmuotojen kohteena.

Myös Pykäläinen-Syrjänen (2007, 292) on nostanut tilintarkastajan tehtäväksi epätoivotun käyttäytymisen ennaltaehkäisy, eli hänkin näkee tarkastuksen ikään kuin kannustinkeinona.

## **2.2 Säätiö sidosryhmiensä keskellä**

Tässä alaluvussa selvennetään, miten agenttiteoria kytkeytyy säätiön toimintaan. Alaluvussa 2.1 esiteltiin agenttiteoriaa ja sen kytkeytymistä tilintarkastukseen yleisesti ja käytettiin esimerkkeinä yritystä tai laajemmin organisaatiota. Säätiö ei ole yritys, mutta organisaatioiden piiriin se kuuluu.

Yrityksestä sen erottaa kuitenkin omistajattomuus, joka on kriittinen tekijä juuri säätiön agentuurisuhdetta tarkasteltaessa.

Hansmann (2009, 238), on todennut, ettei voittoa tavoittelemattomia organisaatioita, joihin säätiökin kuuluu, valvota tehokkaasti minkään tahon, jolla olisi tuotto-odotuksia näitä toimijoita kohtaan, puolesta. Hänen mukaansa ”omistus ja kontrolli ovat täysin erotettuja” näissä organisaatioissa. Ei siis ole osakkeenomistajien kaltaista tahoja, joka asettaisi säätiön toiminnalle odotuksia, jotka agentin olisi täytettävä.

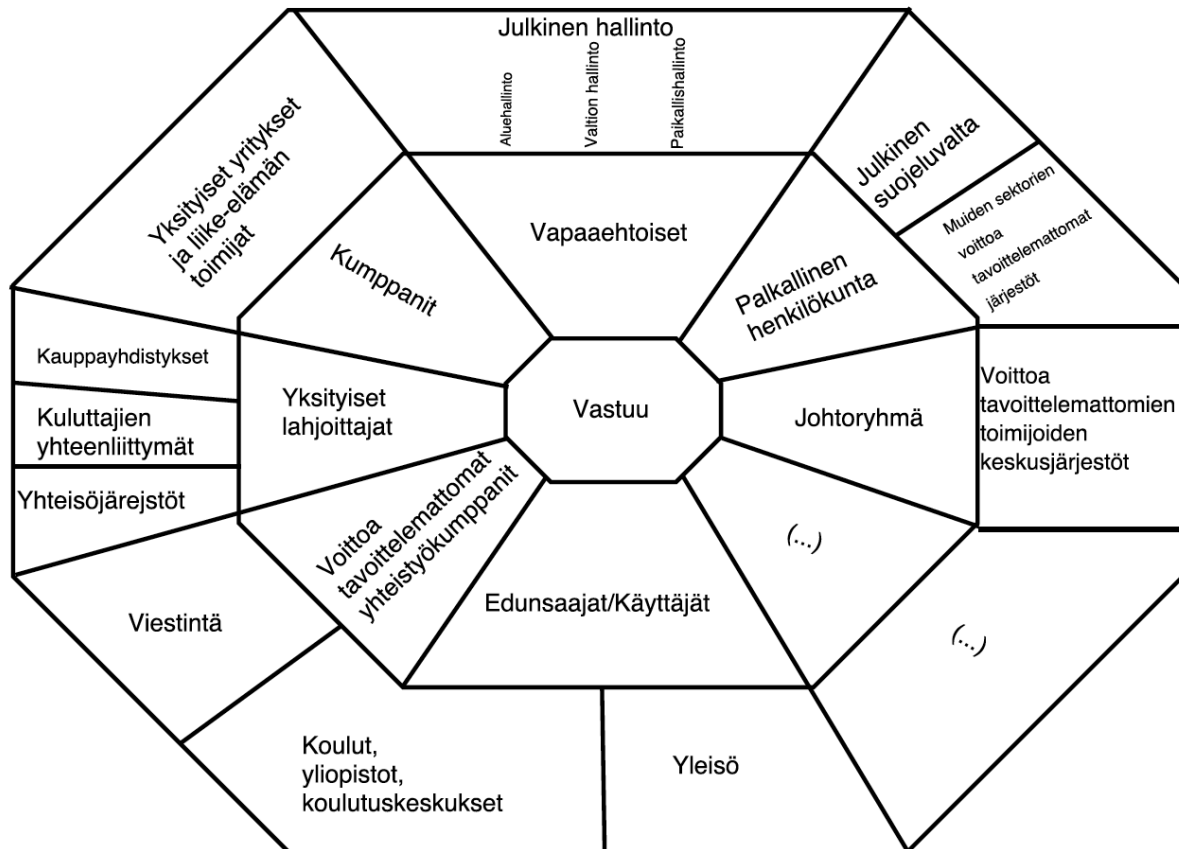
Myös Olson (2000, 283) on korostanut, että voittoa tavoittelemattomalla sektorilla epäselvät agentuurisuhteet ja ”omistajattomuus” asettavat organisaatiot, kuten säätiöt, entistä alttiimmiksi haitallisen valikoitumisen ja moraalikadon aiheuttamille ongelmille. Olson (2000, 281) pitää päämiehenä organisaatiota itseään. Miller (2002, 432-433) taas pitää varoja lahjoittavia tahoja päämiehinä, mutta Carveriin (1997) viitaten hän mainitsee, että myös muut sidosryhmät kuten henkilöstö, asiakkaat ja toimittajat voidaan kokea päämiehiksi. Agenttina hän taas pitää voittoa tavoittelemattoman organisaation hallintoa.

Suomalaisista säätiöitä tutkineista tutkijoista Aro (1971, 71) sulkee säätiön perustajan pois päämiesten joukosta, koska perustamisen jälkeen perustajan ja säätiöön välinen side katkeaa. Perustaja vain luovuttaa varallisuutensa säätiölle käytettäväksi laatimiensa sääntöjen mukaan. Hänellä ei ole vastuuta perustamaansa säätiöön, mutta ei myöskään oikeuksia sitä kohtaan. Aro kuvaakin, että ’perustajan puhe ”minun säätiöstäni” on tavallisesti kokonaan vailla katetta’.

Myös säätiön tarkoituksesta hyötyvät, eli edunsaajat, jäävät Aron määritelmässä päämiesaseman ulkopuolelle. Hallituksen suhde säätiön edunsaajiin on fidusiarinen (Aro 1971, 73), eli hallitus toimii edunsaajien hyväksi. Edunsaaja ei voi kuitenkaan kontrolloida säätiön hallintoa, vaikuttaa säätiön sääntöihin tai toimintaan laajemmin, eli Aron ymmärtämä agentti, säätiön hallitus, saa toimia varsin mielivaltaisesti. Edunsaaja voi kuitenkin tehdä oikaisuvaatimuksen, mikäli hänellä on epäily siitä, että säätiö olisi toiminut lain tai sääntöjen vastaisesti. Aron mukaan edunsaaja onkin ”passiivinen saaja” suhteessa säätiöön.

Pykäläinen-Syrjänen (2007, 408) nimeää päämieheksi säätiön asettaman tahdon, mikä hänen mukaansa on ollut myös Aron (1971, 135) alkuperäinen määritelmä, ja agentiksi hallituksen. Trust-organisaatiossa taas Sitkoffin (2004, 624) mukaan päämiehiä ovat edunsaajat, myös Pykäläinen-Syrjäsen (2007, 388) mukaan Posner (2003, 427) ymmärtää asian näin.

Päämiehen ja agentin määrittely ei siis ole yksiselitteistä, ja sitä monimutkaistaa Verniksen, Iglesiaksen, Sanzin ja Saz-Carranzan (2006, 99) esittämä näkemys siitä, keille kaikille voittoa tavoittelemattomat organisaatiot raportoivat. Verniksen et al. näkemys on esitetty kuviossa 3.

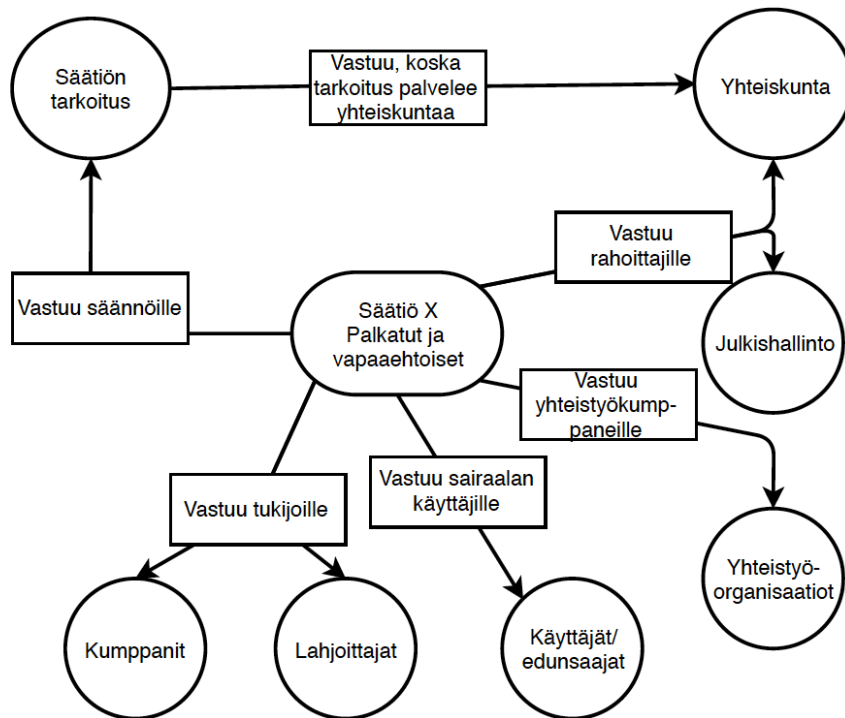


Kuvio 3. Sidosryhmät, joille säätiö voi olla vastuullinen (mukaillen Vernis et al. 2006, 99)

Voittoa tavoittelemattomat organisaatiot, kuten säätiö, ovat lopulta vastuussa todella monille eri toimijoille, ja kuten Verniksen et al. (2006, 99) kuviossa olevat kolme pistettä osoittavat, organisaatiosta riippuen sidosryhmätoimijoiden kenttä voi olla mittaamattoman laaja. Vernis et al. (2006, 91) ovat viitanneet Rugmanin (2001) sitaattiin, jossa todetaan legitimitetin ja tilivelvollisuuden puutteen rajoittavan voittoa tavoittelemattoman sektorin toimintaa. Voittoa tavoittelemattomien toimijoiden olisi kyettävä osoittamaan luotettavuutensa koko kansakunnalle ja siksi läpinäkyvyys korostuu niiden toiminnassa.

Jos ajatellaan esimerkiksi suomalaista säätiötä, jonka tarkoituksena on tukea uuden sairaalan rakentamista keräämiensä lahjoitusten avulla, on se vastuussa tarkoituksensa toteutumisesta kaikille lahjoittajille, joita voi löytyä lähes jokaisesta kuvion 3 lohokosta. Lisäksi sen tulee ottaa huomioon mahdolliset muut rakentamista tukevat tahot ja niiltä tulevat odotukset sekä varsinainen rakennuttaja,

joka luottaa säätiöön hankkeen toteutumisessa. Viimeisenä myös valmistuvan sairaalan käyttäjät, niin työntekijät kuin potilaatkin, on otettava huomioon, sillä Verniksen et al. (2006, 98) mukaan vastuu toimii myös sisälle päin - henkilöstölle, edunsaajille ja yhteistyökumppaneille. Tilanteen selkeyttämiseksi organisaatiolle voidaan laatia vastuullisuuskartta, jossa osoitetaan, keille kaikille ollaan vastuullisia ja mistä toimista. Esimerkin säätiölle vastuullisuuskartta voi näyttää kuvion 4 mukaiselta.



Kuvio 4. Säätiön vastuullisuuskartta (mukaillen Vernis et al. 2006, 100)

Kun huomioidaan kaikki vastuusuhteet, voidaan toisaalta pitää säätiön päämiehinä hyvin monia eri tahoja ja toimijoita, koska ne kaikki asettavat säätiölle odotuksia sen tarkoitukseen ja tarkoituksen toteutumiseen liittyen. Kenelläkään kuvion 4 osoittamista ryhmistä ei ole kuitenkaan suoraa mahdollisuutta vaikuttaa säätiön toimiin, joten on selvää, että juuri tilintarkastus ja valvonta yleisesti saavat säätiön agenttisuhteessa entistä korostetumman merkityksen.

### 2.3 Säätiön valvominen

Kun yhdistetään säätiön monimutkainen agenttuurisuhde ja alaluvussa 2.1. kuvatut agenttiongelmien, ei liene epäselvää, että valvonnalla on iso rooli säätiökentällä. Säätiön valvonta antaa varmennusta päämiehen sijaan sidosryhmille, sillä tarkastaja ottaa kantaa esimerkiksi siihen, että säätiön toiminta



on ollut säännöissä määritetyn tarkoituksen mukaista eikä esimerkiksi säätiön hallituksen henkilökohtaisten tavoitteiden mukaista.

Säätiöitä voidaan myös verrata jossain määrin verorahoitteisiin toimijoihin, sillä säätiöt voivat saada rahoitusta verovaroista valtion ja kuntien tuen kautta. Verorahoitteisessa toiminnassa ei ole tärkeää vain voitontavoittelu, vaan pikemminkin ei taloudellinen tarkoitus (Meklin 2009, 61). Säätiön toiminnassa voiton tavoittelulla taas voi olla merkitystä, mikäli säätiön tarkoitusta toteutetaan liiketoiminnan kautta, mutta lopulta säännöissä kuvattu tarkoitus on kuitenkin ei taloudellinen, kuten esimerkiksi sivistyksen tukeminen tai jonkin kulttuurin edistäminen. Säätiön perustaja on kansalaisten tavoin halunnut luovuttaa varallisuuttaan tietyn tarkoituksen toteuttamiseen (tukitarkoitukset, lasten auttaminen jne.), eikä ole pyrkinyt vain voittoon.

Verorahoitteisessa toiminnassa on oleellista value for money –ajattelu ja talouden tasapainovaatimus. Verovaroilla rahoitetussa toiminnassa toiminnan onnistumista ei siis täysin voida arvioida tuloslaskelman lukujen perusteella, vaan tarvitaan muita mittareita (Meklin 2009, 63). Näin on myös säätiössä. Kansalaiset odottavat säätiön toiminnalta vastiketta; Esimerkiksi lastensairaalasäätiössä sairaalan rakentaminen ja tukirahasäätiössä tiettyjen tahojen tukeminen. Toimintakertomus onkin säätiölle pakollinen, jotta sen toiminnan onnistumista voidaan arvioida.

Edellä esitetyt näkemykset korostuvat Smithin (1995, 11) näkemyksessä, minkä mukaan säätiön hallituksen olisi palveltava sitä tarkoitusta, jota varten säätiö luotiin ja sitoutua valtaväestön asettamiin tavoitteisiin ja arvoihin. Edelleen Vernis et al. (2006, 93) ovat maininneet, että lisätäkseen kansalaisten luottamusta, voittoa tavoittelemattoman sektorin on otettava vastuuta teoistaan ja tiedotettava toiminnastaan avoimesti. Lisäksi järjestöjen ja säätiöiden raha tulee useimmiten muilta tahoilta, joten rahan käytöstä on vastattava näille tahoille. Eheyden pitäisi olla toiminnan ydinarvo, ja avoimesti toimivien säätiöiden sekä järjestön tulisi toimia esimerkkeinä (Vernis ym. 2006, 95).

Vanhan säätiölain osalta Pykäläinen-Syrjänen (2007, 317) korosti suurena ongelmana säätiön hallituksen mahdollisuutta valita itse itsensä, sillä tämä käytäntö mahdollistaa moraalikadon toteutumisen. Vanha säätiölaki ei kannustanut hänen mukaansa säätiön johtoa toimimaan tehokkaasti, sillä se ei minimoinut agentin ja päämiehen intressiristiriidan aiheuttamia valvontakustannuksia (Pykäläinen-Syrjänen 2007, 374). Vernis ym. (2006, 92) taas ovat nostaneet esiin ongelman siitä, etteivät voittoa tavoittelemattomien toimijoiden hallitusten jäsenet ehdi aina riittävästi perehtyä johtamansa organisaation toimintaan.

Fama ja Jensen (1983, 344) ovat lisäksi todenneet, etteivät päättäjät itse yleensä kanna päätöksiensä vaikutuksia. Heidän mielestään johto ja päätöksenteko tulisi säätiössäkin erottaa toisistaan, jotta ne menestyisivät paremmin. Lisäksi heidän mukaansa rahan hallinta ja päätöksenteko tulisi eriyttää, ettei varoja käytettäisi väärin. Olson (2000, 294) on myös korostanut johdon roolia todeten, että hallituksen käytös on kriittinen tekijä, kun keskitytään voittoa tavoittelemattoman organisaation menestymismahdollisuuksiin.

Edellä kuvattua säätiön toimintaa, toimijoita ja sen onnistumista arvioivat niin tilintarkastajat kuin valvontaviranomaisena toimiva PRH:kin. Valvonnat eroavat toisistaan tilintarkastuksen keskittyessä enemmän lukuihin (financial auditing), kun taas PRH:ta kiinnostanee säätiön toiminnan sääntöjen mukaisuus ja laillisuus (regularity auditing). Seuraavassa esitellään tutkijoiden näkemyksiä siitä, miten tilintarkastuksen ja viranomaisvalvonnan roolit eroavat ja miten säätiön valvonta kuvastuu näiden näkemysten kautta.

Kurkelan (1965, 290) ajatuksien mukaan tilintarkastaja on säätiössä ”yhteiskunnan luottamusmies”, sillä säätiöt saavat runsaasti yhteiskunnallista tukea (esimerkiksi verohelpotukset) tehtäviensä hoitoa varten (Pykäläinen-Syrjänen 2007, 202). Pykäläinen-Syrjänen (2007, 93) taas on todennut, että tilintarkastaja on osa muuta ulkoista julkista valvontaa, vaikka muodollisesti tarkastaja nähdään osana säätiötä. Kuitenkin riippumattoman asemansa vuoksi tilintarkastaja ei käytännössä ole osa säätiötä. Tilintarkastajan valintavalta on kuitenkin säätiön hallituksella, joten Pykäläinen-Syrjäsen mielestä tilintarkastustoiminto on sisäisen ja ulkoisen valvonnan rajapinnassa toimivaa.

Pykäläinen-Syrjänen (2007, 203) on lisäksi todennut, että tilintarkastuksen ja viranomaisvalvonnan välillä on yhteys; viranomaisvalvonta luottaa pitkälti tilintarkastajan tarkastaman dokumentaation oikeellisuuteen, joten jos tilintarkastus on heikkoa, on myös säätiön viranomaisvalvonta heikkoa. Hän on kuitenkin kokenut huolestuttavana sen, että säätiön hallitus on itse valinnut itselleen tilintarkastajan (Pykäläinen-Syrjänen 2007, 326). Tilintarkastajan valinnan taustalla voikin säätiön edun sijaan olla säätiön hallituksen oma etu.

Hovi (2005, 82) on taas ollut sitä mieltä, että omistajavallan puute säätiöissä on pyritty korvaamaan viranomaisvalvonnalla. Hän on myös lisännyt, että viranomaisvalvojaa tarvitaan, koska tilintarkastajan valvonnasta vastaa säätiön hallitus, eikä näin ollen valvontaa voida jättää täysin tilintarkastajan varalle. Hovin näkemys kyseenalaistaa tilintarkastajan luotettavuuden säätiön riippumattomana valvojana.

Vanhanen (1988, 26-27) taas on todennut tilintarkastajien aseman keskeiseksi, koska omistajataho puuttuu. Hänen näkemyksensä mukaan tilintarkastajalla on merkittävä kontrolli säätiön varojen käytön valvonnassa. Hän on maininnut kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastuksen tilintarkastajan tehtäviksi. Nämä vastaavat TTL:n käsityksiä tilintarkastuksen tehtäväsisällöstä. Vanhanen (1988, 29) on myös nostanut esiin tilintarkastajan velvollisuuden pyynnöstä antaa lisätietoja viranomaiselle säätiön valvontaan liittyvistä asioista. Näin hän on korostanut tilintarkastuksen kytkeytymistä viranomaisvalvontaan.

Baronin ja Besankon (1984, 455) esittämän mukaan yleensä jälkikäteiseksi ymmärretty tarkastus voi olla etukäteistäkin. Esimerkiksi tilintarkastuksen suhdetta PRH:n valvontaan voidaan ajatella niin, että tilintarkastuksen avulla voidaan vähentää kustannuksia, joita mahdollinen PRH:n valvonta aiheuttaa, mikäli tilinpäätöstä ei ole tarkastettu etukäteen. Pykäläinen-Syrjänen (2007, 382) taas on maininnut PRH:n valvonnan olevan poikkeuksellista, koska yleensä viranomainen ei välittömästi valvo organisaation johtoa. Hän on kuitenkin todennut valvonnassa piilevän tehokkuusongelman, sillä PRH:lla ei välttämättä ole tarpeeksi kannustimia valvoa säätiötä (384-385).

Yhteenvetona voidaan todeta, että viranomaisen toteuttaman valvonnan kohdistumiseen ja toteutumiseen on ainakin aiempien näkemyksien mukaan vaikuttanut merkittävästi tilintarkastuksen onnistuminen ja tilintarkastus taas on nähty viranomaisvalvontaa tukevana, mutta toisaalta riippumattomuudeltaan ongelmallisena toimintona. Se, miten uusi laki on mahdollisesti vaikuttanut roolin muuttumiseen ja tilintarkastajan ja PRH:n valvonnan väliseen suhteeseen on selvitettävänä tässä tutkimuksessa.

### 3 UUSI SÄÄTIÖLAKI

Luvussa käsitellään uuden säätiölain muutosprosessi ja avataan lain keskeiset muutokset, jotka liittyvät keskeisesti tilintarkastusprosessiin. Muutokset jaotellaan laille asetettujen tavoitteiden alle, mutta jaottelu on tutkijan itsensä koostama, sillä virallista jaottelua ei ole saatavilla. Luku muodostaa tutkimuksen oikeusdogmaattisen osuuden esitellessään ja systemoidessaan lakimuutosta. Lakimuutoksen ymmärtäminen on oleellista tutkimustulosten kannalta, sillä tilintarkastajan näkökulmaa peilataan analyysiosuudessa lainsäädännössä tapahtuneisiin muutoksiin.

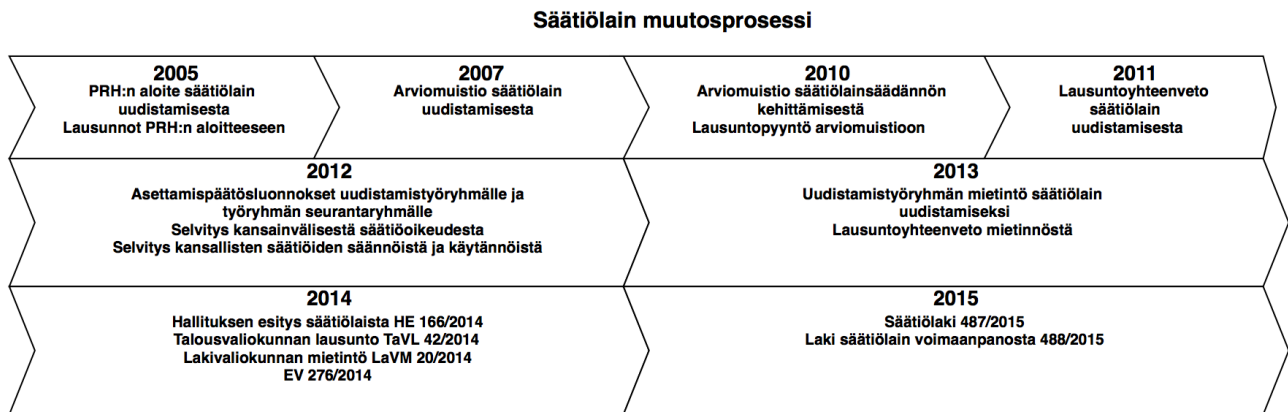
#### 3.1 Säätiölain uudistamisprosessi

Suomalainen säätiölainsäädännön historia ulottuu vuoteen 1921, jolloin Ilmari Tawaststjerna luovutti laatimansa mietinnön sekä lakiehdotuksensa säätiölaista oikeustoimikunnan lainvalmistelukunnalle. Tuon ehdotuksen pohjana olivat pitkälti ruotsalainen säätiölakiehdotus ja saksalainen kirjallisuus. Tawaststjernan mukaan vasta toiminnalle saatu lupa antaisi säätiölle oikeussubjektin statuksen. Luvan saamiseksi säätiön toiminnan täytyi olla yleishyödyllistä. Tawaststjerna ja lainvalmistelijat kuitenkin tarkastivat ehdotustaan ja laativat tarkastuksensa pohjalta uuden ehdotuksen vuonna 1926. Huomattavin muutos aiempaan verrattuna oli, että luvan saamiseksi toiminnan ei tarvitsisi olla yleishyödyllistä vaan pelkkä hyödyllisyys riittäisi. Tämän ehdotuksen jälkeen tehtiin vielä lopullinen esitys säätiölaiksi 1927 ja tuon esityksen pohjalta Suomen ensimmäinen säätiölaki hyväksyttiin huhtikuussa 1930. (Aro 1971, 24–29.)

Vuoden 1930 jälkeen säätiölakiin on tehty useampia muutoksia, joista suurimmat tehtiin vuosina 1964 ja 1987 (Pykäläinen-Syrjänen 2007, 48). 60-luvulla muutoksen kohteet liittyivät muun muassa säätiön perustamiseen, varojen sijoittamiseen, valvontaan ja sääntöjen muuttamiseen (Aro 1971, 34), kun taas 80-luvun uudistus keskittyi muun muassa säätiön hallintoon, määräaikaaisuuteen ja sulautumiseen liittyviin kysymyksiin (Pykäläinen-Syrjänen 2007, 48).

Viimeisin säätiölain uudistusprosessi alkoi kesällä 2005, jolloin PRH teki aloitteen säätiölain uudistamisesta. Aloite lähti lausuntokierrokselle marraskuussa 2005. Seuraavan kerran lain uudistamista arvioitiin vuonna 2007 arviomuistiolla. Perusteellinen säätiölain uudistaminen aloitettiin kuitenkin vasta 28.06.2010, jolloin työryhmä julkaisi säätiölainsäädännön kehittämisestä teetetyn arviomuistion, johon saadun palautteen pohjalta kartoitettiin myöhemmin lain uudistamistarpeita. Hankkeen päätavoitteeksi oli merkitty ”säätiölain muuttaminen vastaamaan nykyaikaisen säätiötoiminnan tarpeita”. (VM 2016.)

Hallituksen esityksessä (166/2014, 41) päämääräksi on mainittu ”kansalaisyhteiskunnan vahvistaminen uudistamalla säätiölainsäädäntöä siten, että säätiöt voivat toimia mahdollisimman tehokkaasti, joustavasti ja ennakoitavissa olevalla tavalla”. Lisäksi hallituksen esityksessä (166/2014, 24) korostettiin lakimuutoksella haluttavan huomioida niin pienet kuin suuretkin säätiöt. Säätiöiden verotukseen ja niiden toiminnan erityissäntelyyn liittyvät kysymykset oli jätetty hankkeen ulkopuolelle (VM 2016). Kuvion 2 aikajanalla kuvataan säätiölain uudistamisen prosessin vaiheet.



Kuvio 5. Säätiölain muutosprosessi (koottu VM 2016 mukaan)

Lakimuutoksen yhteydessä koko lain rakennetta on muutettu merkittävästi. Vanha laki sisälsi viisi lukua ja 30 pykälää, kun taas uusi laki koostuu kuudesta osasta ja 15 luvusta sekä yhteensä 159 pykälästä. Taulukot 1 ja 2 havainnollistavat vanhan ja uuden lain eroja.

Taulukko 1. SäätiöL (109/1930) rakenne

Säätiölaki 109/1930				
1 luku Säätiön perustaminen	2 luku Säätiön hallinto	3 luku Säätiön valvonta	4 luku Sääntöjen muuttaminen sekä säätiön sulautuminen ja lakkauttaminen	5 luku Erinäisiä säännöksiä
1 §, 2 §, 3 §, 4 §, 5 §, 6 §, 7 §, 8 § ja 8 a §	9 §, 10 §, 10 a §, 10 b §, 11 §, 12 § ja 12 a §	13 §, 14 §, 15 § ja 16 §	17 §, 17 a §, 17 b §, 17 c §, 18 § ja 19 §	20 §, 21 §, 22 §, 22 a §, 23 §, 24 §, 24 a §, 25 §, 26 §, 27 §, 28 §, 29 § ja 30 §

## Taulukko 2. SL (487/2015) rakenne

Säätiölaki 487/2015

I OSA YLEISET PERIAATTEET JA PERUSTAMINEN	II OSA HALLINTO, TILINPÄÄTÖS, TOIMINTAKERTOMUS, TILINTARKASTUS JA SÄÄNTÖJEN MUUTTAMINEN	5 luku Tilinpäätös ja toimintakertomus	9 luku Riitojen ratkaiseminen	12 luku Säätiön purkaminen	V OSA VALVONTA JA SÄÄTIÖREKISTERI
					13 luku Säätiörekisteri
1 luku Säätiön toiminnan keskeiset periaatteet ja lain soveltaminen	3 luku Säätiön hallinto ja edustaminen	1 § Kirjanpitolain soveltaaminen ja tilikausi 2 § Toimintakertomus 3 § Rahallaiset, vastuut ja vastuusitoumukset 4 § Konsensustilinpäätös 5 § Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröiminen 6 § Kirjanpitolautakunnan ohjeet ja lausunnot 7 § Konserni	1 § Toimivaltainen tuomioistuin 2 § Kiireellisesti käsiteltävät asiat 3 § Tiedoksiannot säätiölle 4 § Ratkaisusta ilmoittaminen		1 § Säätiörekisteri ja rekisteriviranomainen 2 § Perusilmoituksen tekeminen 3 § Rekisteriin tallennettavat henkilötiedot 4 § Perusilmoitus 5 § Rekisteröimisen edellytykset 6 § Muutosilmoitus 7 § Vastuu ilmoituksen tekemisestä 8 § Ilmoituksen tekemiseen oikeutettu 9 § Säätiön nimen käännös ja aputoiminimi 10 § Yrityskiinnitys 11 § Tuomioistuimen ilmoitusvelvollisuus 12 § Ilmoituksen kieli 13 § Virheen korjaaminen 14 § Tietojen päivittäminen 15 § Kanne rekisterimerkinnän kumoamisesta ja vahingon korvaamisesta 16 § Merkinnän poistaminen rekisteristä 17 § Rekisterimerkinnän oikeusvaikutus 18 § Edustajaa koskeva virheellinen merkintä rekisterissä 19 § Ilmoitusvelvollisuuden täyttäminen 20 § Ennakkotarkastus 21 § Muutoksenhaku 22 § Tarkemmat säännökset 23 § Tietojen saaminen verohallinnolta
		6 luku Sääntöjen muuttaminen	10 luku Rangaistussäännökset		14 luku Säätiön valvonta
2 luku Säätiön hallinto ja edustaminen	4 luku Tilintarkastus	7 luku Päätöksen moite	IV OSA SULAUTUMINEN JA PURKAMINEN	11 luku Sulautuminen	VI OSA VOIMAANTULO
		8 luku Vahingon korvaus			
1 § Soveltamisala 2 § Toiminnan tarkoitus, toimintamuodot, oikeushenkilöys ja rajoitettu vastuu 3 § Peruspääoma 4 § Johdon tehtävät 5 § Varainhoito 6 § Sijoitustoiminta 7 § Liiketoiminta 8 § Lähipiiri 9 § Tukisäätiö ja Sukusäätiö	1 § Säätiön johto 2 § Hallituksen yleiset tehtävät 3 § Hallituksen päätöksenteko 4 § Esteellisyys 5 § Hallituksen kokoontuminen 6 § Hallituksen pöytäkirja 7 § Tehtävien siirtäminen 8 § Hallituksen jäsenet, varajäsenet ja puheenjohtaja 9 § Hallituksen jäsenten valinta ja palkkiot 10 § Hallituksen jäsenen kelpoisuus 11 § Hallituksen toimikausi 12 § Hallituksen jäsenen eroaminen 13 § Hallituksen jäsenen erottaminen 14 § Hallituksen täydentäminen 15 § Toimitusjohtaja 16 § Toimitusjohtajan läsnäolo toimitilien kokouksessa 17 § Toimitusjohtajaan ja hänen sijaiseensa sovellettavat säännökset 18 § Toimitusjohtajan valinta, eroaminen ja erottaminen 19 § Hallintoneuvoston tehtävät 20 § Hallintoneuvoston tiedonsaanti 21 § Hallintoneuvoston jäsenet ja puheenjohtaja 22 § Hallintoneuvoston sovellettavat säännökset 23 § Edustaminen 24 § Edustamisoikeuden rajoitukset 25 § Edustajan toimien sitovuus	1 § Sääntöjen muuttaminen 2 § Säätiön tarkoituksen muuttaminen 3 § Säätiön määräaikaiseksi muuttaminen 4 § Kokouskutsu 5 § Sääntömuutoksen rekisteröinti	1 § Säätiörikos 2 § Säätiörikkomus	1 § Purkaminen 2 § Rekisteristä poistaminen 3 § Edellytykset ja säätiön päätös selvitystilaan asettamisesta 4 § Määrääminen selvitystilaan 5 § Korjauskehoitus 6 § Vireillepano-oikeus 7 § Selvitysmenetellyn tarkoitus 8 § Selvitystilan alkaminen 9 § Selvitysmiesten valinta määrääminen ja tehtävät 10 § Selvitystilan ja selvitysmiehen rekisteröiminen 11 § Tilinpäätös ja toimintakertomus selvitystilaan edeltävältä ajalta 12 § Tilinpäätös, toimintakertomus, tilintarkastus ja erityinen tarkastus selvitystilaan koskevalta ajalta 13 § Julkinen haaste velkojille 14 § Velkojen maksaminen, omaisuuden jakaminen ja jaon muuttaminen 15 § Lopputilitys 16 § Purkautuminen 17 § Selvitystilan jatkaminen ja jälkiselvitys 18 § Selvitystilan lopettaminen ja toiminnan jatkaminen 19 § Rekisteristä poistamisen ajankohta 20 § Rekisteristä poistetun säätiön edustaminen 21 § Rekisteristä poistetun säätiön oikeudellinen asema 22 § Säätiön varojen vähentyminen 23 § Säätiön saneeraus 24 § Konkurssi	1 § Julkinen valvonta 2 § Rekisteriviranomaisen oikeus saada tietoja säätiöltä 3 § Oikeus saada tietoja muilta henkilöiltä 4 § Tarkastusoikeus 5 § Oikeudenkäyntiasiamiehiä, oikeudenkäyntiavustajia ja asiantuntijaa koskeva poikkeus tietojensaanti- ja tarkastusoikeudesta 6 § Tilintarkastajan oikeus antaa tietoja rekisteriviranomaiselle 7 § Ulkopuolisen asiantuntijan käyttäminen 8 § Tietojen saaminen muilta viranomaisilta 9 § Määräys, kielto ja vuosi-ilmoituksen laiminlyönti 10 § Hallintoneuvoston ja hallituksen erottaminen 11 § Uskottujen miesten nimeäminen ja tehtävät 12 § Säätiön lakkauttaminen 13 § Ilmoituksen tekeminen esitutkintaviranomaiselle ja syyttäjälle 14 § Salassa pidettävien tietojen luovuttaminen 15 § Säätiövalvontamaksu 16 § muutoksenhaku
1 § Säätiön perustaminen perustamiskirjalla 2 § Perustamiskirjan sisältö 3 § Säännöt 4 § Toimintasuunnitelma, talousarvio ja rahoitussuunnitelma 5 § Säätiön nimi 6 § Säätiön perustaminen testamentin määräyksellä 7 § Toimeenpanijan määrääminen ja vapauttaminen toimestaan 8 § Toimeenpanijan tehtävät ja palkkio 9 § Suoritus pääomasitoumuksesta 10 § Säätiön rekisteröiminen 11 § Testamenttiin perustuvan säätiön perusilmoituksen viivästyminen 12 § Rekisteröimisen oikeusvaikutukset 13 § Toiminta ennen rekisteröintiä 14 § Oikeus toimitetun rekisteröimättömän säätiön kanssa 15 § Perustamisen raukaminen	1 § Tilintarkastusvelvollisuus ja sovellettava laki 2 § Tilintarkastuksen toimittaminen ja tilintarkastuskertomus 3 § Tilintarkastajan valinta 4 § Varatilintarkastaja 5 § Tilintarkastajan toimikausi	1 § Vahingonkorvausvelvollisuus 2 § Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuus 3 § Sovittelu ja korvausvastuun jakaantuminen 4 § Vahingonkorvausvelvollisuutta koskevat päätöksentekot säätiössä 5 § Muun henkilön ja viranomaisten oikeus ajaa kannetta säätiön hyväksi 6 § Kanneoikeuden vanhentuminen 7 § Pakottavuus	1 § Sulautuminen 2 § Sulautumisen toteuttamistavat 3 § Sulautumissuunnitelma 4 § Tilintarkastajan lausunto 5 § Sulautumisesta päättäminen 6 § Kokouskutsu 7 § Sulautumissuunnitelman rekisteröinti 8 § Kuulutus velkojille 9 § Säätiön kirjallinen ilmoitus velkojille 10 § Ilmoitus sulautumisen täytäntöönpanosta 11 § Sulautumisen rekisteröimisen edellytykset 12 § Sulautumisen oikeusvaikutukset 13 § Lopputilitys 14 § Peruuntuminen	1 § Purkaminen 2 § Rekisteristä poistaminen 3 § Edellytykset ja säätiön päätös selvitystilaan asettamisesta 4 § Määrääminen selvitystilaan 5 § Korjauskehoitus 6 § Vireillepano-oikeus 7 § Selvitysmenetellyn tarkoitus 8 § Selvitystilan alkaminen 9 § Selvitysmiesten valinta määrääminen ja tehtävät 10 § Selvitystilan ja selvitysmiehen rekisteröiminen 11 § Tilinpäätös ja toimintakertomus selvitystilaan edeltävältä ajalta 12 § Tilinpäätös, toimintakertomus, tilintarkastus ja erityinen tarkastus selvitystilaan koskevalta ajalta 13 § Julkinen haaste velkojille 14 § Velkojen maksaminen, omaisuuden jakaminen ja jaon muuttaminen 15 § Lopputilitys 16 § Purkautuminen 17 § Selvitystilan jatkaminen ja jälkiselvitys 18 § Selvitystilan lopettaminen ja toiminnan jatkaminen 19 § Rekisteristä poistamisen ajankohta 20 § Rekisteristä poistetun säätiön edustaminen 21 § Rekisteristä poistetun säätiön oikeudellinen asema 22 § Säätiön varojen vähentyminen 23 § Säätiön saneeraus 24 § Konkurssi	1 § Voimaantulo

Taulukoista voidaan havaita jo aiemmin mainittu rakenteellinen ero sen osalta, että uusi säätiölaki koostuu osista ja luvuista vanhan koostuessa vain luvuista. Myös huomattava ero pykäliden määrässä on havaittavissa. Lakia uudistettaessa pykälät saivat myös omat otsikkonsa, mikä osaltaan tukee laille asetettua tavoitetta selkeydestä ja siitä, että lain hyödyntäminen ei vaatisi vankkaa perehtyneisyyttä tai asiantuntijuutta (HE 166/2014). Lisäksi voimaan astunut säätiölaki (482/2015) muistuttaa rakenteellisesti tämänhetkistä osakeyhtiölakia (Hannula et al. 2015, 176).

Seuraavissa alaluvuissa perehdytään tarkemmin lakimuutokseen sekä vanhan ja uuden lain välisiin eroihin tutkimuskysymykseen, tilintarkastajien näkökulma säätiölain tavoitteiden toteutumiseen, keskittyen. Näin ollen jokaista muutosta ei avata, vaan perehdytään tarkemmin isoihin ja etenkin tilintarkastuksen kannalta merkittäviin muutoksiin, ja selvennetään niiden kautta laille asetettuja tavoitteita.

## **3.2 Pelisääntöjä selkiyttävät muutokset**

Säätiölakiin on lisätty lukuisia lain tulkintaa selkeyttäviä muutoksia, mitä osittain kuvastaa jo koko lain selventynyt ja yksityiskohtaisempi rakenne. Esimerkiksi vanhan säätiöasetuksen 1045/1989 mukainen peruspääomavaatimus on nostettu uuteen lakiin omaksi pykäläkseen ja nyt mainitaan, että vanhan 25 000 euron vaatimuksen sijaan säätiön peruspääoma on SL 1:3.1 §:n mukaan 50 000 euroa. Edellä mainitun säädöksen lisäksi on säädetty muun muassa säätiön oikeudesta aputoiminimeen (SL 2:5.3 §) ja merkinnän sr (rekisteröity säätiö) liittämistä säätiön viralliseen nimeen (SL 2:5.1 §).

Tällaiset muutokset ovat lähinnä teknisiä, eikä niihin perehdytä syvemmin tässä tutkimuksessa. Seuraavissa alaluvuissa tullaan keskittymään säätiön toimielimiä ja niiden velvollisuuksia koskeviin lainkohtiin. Tilintarkastuksessa kyseiset lain kohdat huomioidaan säätiön hallintoa ja toimintaa tarkastettaessa. Lisäksi perehdytään säätiön perustamis-, sulautumis- ja purkautumitilanteisiin liittyviin muutoksiin, edellä mainituissa tilanteissa tilintarkastajan tulee antaa lausuntoja.

### **3.2.1 Säätiön perustaminen**

Säätiön perustamisessa on tapahtunut yksi muutos perustamisprosessin osalta. SäätiöL 1:2 §:ssä määriteltiin säätiön perustaminen luvanvaraiseksi, mutta SL 2:12 §:ssä todettu säätiön saavuttavan oikeustoimikelpoisuuden rekisteröinnillä, eikä varsinaista lupaa enää vaadita. Luvanvaraisuudesta luopumista on perusteltu muun muassa sillä, että jatkossa säätiön perustaminen nopeutuisi siirryttäessä lupa- ja rekisteröintiprosessista pelkkään rekisteröintiprosessiin (HE 166/2014, 83). Toisaalta samalla kun prosessi nopeutuu, nopeutuu myös aika, jonka puitteissa säätiön perustaminen on ilmoitettava rekisteriin. SäätiöL velvoitti 1:6.2 §:ssa, että säätiö on rekisteröitävä kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun lupa perustamiseen on saatu. SL 2:10.1 §:ssa taas määritetään, että rekisteri-ilmoitus on tehtävä kolmen kuukauden sisällä perustamiskirjan allekirjoittamisesta tai mikäli säätiö on perustettu testamentilla, siitä hetkestä, kun testamentti on saanut lainvoiman.

Aiemmassa kappaleessa mainittu perustamiskirja on lähinnä muodollinen muutos, sillä aiemmin käytettiin SäätiöL 1:1 §:n mukaisesti termiä säädekirja. Kuitenkin säätiön perustamiskirjaa ja sääntöjä

koskevia vaatimuksia on selvennetty ja muutettu uuteen lakiin. Ensiksi, SL ensimmäisessä luvussa mainitut säätiötoiminnan yleiset periaatteet on aina huomioitava säätiötä perustettaessa. Säätiötä ei rekisteröidä, mikäli sen tarkoitus tai säännöt eivät ole näiden periaatteiden mukaisia. (HE 166/2014, 84.)

Toiseksi, SäätiöL 1:4 §:ssä määriteltiin vähimmäisvaatimukset säätiön sääntöjen sisällölle. Esimerkiksi säätiön sääntöjen muuttamiseen ja koko säätiön lakkauttamiseen liittyvät seikat oli esitettävä säätiön säännöissä. Uudessa lainsäädännössä on kuitenkin oletettasääntöjä, jotka on jatkossa huomioitava säätiön sääntöjä laadittaessa. Osa sääntelystä on pakottavaa, kuten SL 1.2 §:ssä mainittu taloudellisen edun kielto säätiön lähipiirille, eikä tällaisesta sääntelystä voida poiketa säätiön säännöissä.

Olettamasäännöt ovat vaikuttaneet niin, ettei kaikkia asioita enää tarvitse kirjata säätiön sääntöihin, ellei säätiö halua poiketa niistä säätämällä laajemmin asioista, joista on laissa esitetty olettamasääntö (HE 166/2014, 84). SL 2:3.1 § vaatiikin säätiön sääntöihin kirjattavaksi vähemmän asioita kuin SäätiöL. Esimerkiksi SL 2:3.2-4 §:ssa mainitut säännökset toimielimistä ja niiden jäsenistä, vieraskielisistä nimistä ja tilintarkastajista ovat olettamasäännöksiä ja ne on siten mainittava aiemmin todetusti vain, jos niistä poiketaan.

SäätiöL mukaisen säädekirjan ja SL perustamiskirjan väliset erot ovat, ettei perustamiskirjassa tarvitse mainita säätiön tarkoitusta, mutta sen sijaan säätiön ensimmäinen tilikausi, ensimmäisen hallituksen ja mahdollisen hallintoneuvoston jäsenet, heidän määränsä ja valintatapansa, tilintarkastajat ja heidän määränsä sekä valintatapansa on mainittava (vrt. SäätiöL 109/1930 1:3 § ja SL 487/2015 2:2 §). Näitä muutoksia on perusteltu sillä, että lupaprosessista on luovuttu ja että toimielinten toimikaudet alkavat välittömästi perustamiskirjan allekirjoittamishetkestä. Lisäksi on todettu, että säätiön elossa olevan perustajan tai perustajien on itse laadittava säätiön säännöt ja huolehdittava säätiön perustamisesta, eivätkä hän tai he voi tätä oikeutta enää SäätiöL 1:3.1 §:n mukaisesti delegoida toiselle henkilölle. (HE 166/2014, 87-88.)

SL mahdollistaa vanhan lain tapaan säätiön perustamisen testamentilla. Perustamisprosessia on kuitenkin muutettu muun muassa sen takia, että sen laatija voisi olla luottavaisempi sitä kohtaan, millainen säätiö hänen testamenttinsa pohjalta perustetaan. (HE 166/2014, 93.) Toisin sanoen, hänen suhdettaan jäljempänä perustettavaan säätiöön vahvistetaan ja selkiytetään. Säätiön perustamisesta testamentilla säädetään SL 2:6 §:ssä, ja aiemmasta lainsäädännöstä eroten, on säätiö mahdollista jatkossa perustaa myös hätätilatestamentilla.



Testamentin laatija voi jatkossa valita tahoon<sup>12</sup>, joka hänen sijastaan päättää säätiön tarkoituksen, vaikka aiemmin tarkoitus tuli määrittää jo testamentin laadinnan yhteydessä. Tällä halutaan taata se, ettei säätiön tarkoituksen muuttaminen edellyttäisi testamentin muuttamista, ja ettei testamentin laatijan tarvitse dokumenttia laatiessaan olla varma siitä, millaisen säätiön hän haluaa varallisuudellaan perustettavan. Testamenttiin voidaan SL 2:6.3 §:n mukaisesti ottaa tai liittää säätiön perustamiskirja, mikä ei SäätiöL 3 a §:n mukaan ollut mahdollista. Muutos keskittyy aiemmin mainittuun näkökulmaan siitä, että testamentin laatija voi tarkemmin säätää hänen jälkeensä perustettavasta säätiöstä. (HE 166/2014, 93.)

Säätiön perustamisessa korostuu myös jatkossa suunnitelmallisuus, sillä SL 2:4 §:n mukaisesti perustettavan säätiön on laadittava toimintasuunnitelma, talousarvio ja rahoitussuunnitelma kolmelle ensimmäiselle toimintavuodelle. Säätiön perustajien ja hallituksen mielenkiinto halutaan muutoksella suunnata säätiön kykyyn toteuttaa tarkoitustaan käytettävissä olevin resurssein. Mikäli säätiön perustajat eivät laadi vaadittuja dokumentteja, on hallituksen ne laadittava. Dokumentit voivat kuitenkin olla erilaisia säätiön toiminnasta ja koosta riippuen. (HE 166/2014, 90.) Esimerkiksi laitossäätiö, joka ylläpitää sairaalaa, saattaa tarvinnnee tarkemman kuluarvion kuin apurahoja tieteellisen tutkimuksen tekijöille jakava pääomasäätiö.

Tavoite lain selventämisestä näkyy myös perustajien suhteissa ennen säätiön rekisteröintiä. Aiemmin perustajalla oli oikeus luopua peruspääomasijoituksestaan ennen säätiön merkitsemistä rekisteriin, vaikkei hän ollut keskustellut asiasta muiden perustajien kanssa. Jatkossa sopimuksellisuus on keskeisessä asemassa ja peruspääomasitoumuksesta voidaan luopua vain, jos asiasta on perustajien välillä laadittu sopimus tai perustamiskirjassa on määritelty kyseiselle perustajalle säätiön perustamisesta ja peruspääoman sijoittamisesta vetäytymiseen liittyvä yksinoikeus. (HE 166/2014, 84.)

### **3.2.2 Säätiön sulautuminen**

SäätiöL 4:17 a –17 c §:ssä on säädetty säätiön sulautumisesta niin toiseen säätiöön kuin uuteen, perustettavaan, säätiöön ja määritetty, miten sulautumisprosessi etenee. SäätiöL 4:17 a §:n mukainen määritelmä siitä, että säätiön, johon sulaututaan, on oltava ”tarkoitukseltaan olennaisesti samankaltainen”, on kuitenkin koettu liian rajoittavaksi. Vanha laki ei ole mahdollistanut

---

<sup>12</sup> Taho, joka määrittää tarkoituksen testamentilla perustettavalle säätiölle, voi olla luonnollinen- tai oikeushenkilö, eikä sen tarvitse olla sama kuin laissa mainittu testamentin toimeenpanija (HE 166/2014, 93).

tytär yhteisöjen sulautumista emosäätiöön, mikä haluttiin lakimuutoksen yhteydessä mahdollistaa, jotta säätiöt voisivat purkaa tarpeettomia konsernirakenteitaan. (HE 166/2014, 37.)

SäätiöL mukaista sulautumista ”tarkoitukseltaan olennaisesti samankaltaiseen” säätiöön on täydennetty SL 11:1.2 §:ssa perustajan tai perustajien mahdollisuudella säätiön säännöissä tarkentaa, millaiseen säätiöön voidaan sulautua. Tytär yhteisö sulautumista koskeva sääntely taas on eritelty SL 11:2.2–4 §:ssa. Lainkohdassa täsmennetään, että kyseessä on absorptiosulautuminen, eli tilanne, jossa toinen yhteisö tai säätiö sulautuu vastaanottavaan säätiöön.

Säätiön perustamismenettelyä vastaavasti myös sulautumisessa käytetään yksiportaista prosessia, eli pelkkä sulautumisen rekisteröinti riittää sulautumisen lainvoimaiseksi saattamiseen; tästä säädetään SL 11:7 §:ssä. Uutta sääntelyä on myös lopputilitys SL 11:13 §:ssä, sen mukaan sulautuva säätiö laatii lopputilityksen, eli tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen ajalta, jolta niitä ei ole julkaistu. Tämä tilitys on rekisteröitävä, muutos on lähinnä siirtymä säätiölainsäädännöstä kohti yhteisölainsäädäntöä (HE 166/2014, 156).

### **3.2.3 Säätiön purkautuminen**

SäätiöL 4:18-19 §:ssä on säädetty purkautumisen sijaan lakkauttamisesta, mutta SL:n mukainen purkautuminen on vain termillinen valinta. Aiempi sääntely on hallituksen esityksen (166/2014, 37-38) mukaan ollut niukkaa ja siihen on tarvittu selvennystä, minkä takia säädännölle on haettu pohjaa yhteisölainsäädännöstä. Purkamisen osalta keskeisiä muutoksia ovat olleet mahdollisuus poistaa säätiö säätiörekisteristä ilman selvitysmenettelyä tietyissä tilanteissa, oikeus säätää laista poiketen perustamisen yhteydessä sääntöihin edellytykset selvitystilamenettelylle sekä velvollisuus ilmoittaa säätiörekisteriin säätiön varojen vähentymisestä. Esimerkiksi määrittämällä laista poikkeavat edellytykset selvitystilamenettelylle vahvistetaan säätiön perustajan vaikutusvaltaa, sillä tällä säännöksellä hän voi säädellä säätiön toiminnan kestoa ilman, että hänen tarvitsee määrittää säätiö määräaikaiseksi. Säätiön purkautumispa on myös yksinkertaistettu poistamalla sen luvanvaraisuus. (HE 166/2014, 47-48.)

SL 12:2 §:ssä säädetään, että säätiö poistetaan säätiörekisteristä ilman selvitysmenettelyä, mikäli sen varallisuusasema ei riitä selvityskulujen kattamiseen tai sen varallisuudesta ei muutoin ole tietoa ja mikään taho ei halua ottaa aiheutuvia kuluja kantaakseen. Edellä kuvattu oikeus poistamiseen on rekisteriviranomaisella, eikä kyseessä ole menettely, jota säätiö itse voisi pyytää tai johon se voisi hakeutua. Hallitus on maininnut esimerkkinä tilanteen, jossa säätiön ei voida enää tosiasiallisesti katsoa toimivan, mutta se on silti yhä rekisteröity. (HE 166/2014, 158.) Menettelyllä voitaisiin

eliminoida niin sanotusti ”turhia” säätiöitä rekisteristä. Edellistä tilannetta täydentävä SL 12:4 §:n mukaiset tilanteet, joissa PRH rekisteriviranomaisena voi määrätä säätiön selvitystilaan tai poistettavaksi rekisteristä.

Säätiön purkamiseen liittyy tahdonvaltaisuutta säätiön perustajan näkökulmasta, sillä perustaja voi säätiön sääntöjä laatiessaan SL 12:3.2 §:n mukaisesti päättää laista poiketen joko lakia tiukemmat tai kevyemmät perusteet säätiön purkamiselle. Muutosta perustellaan sillä, että perustaja voi jatkossa vaikuttaa siihen, kuinka kauan säätiö toimii perustamisen jälkeen, jos hän ei halua tehdä siitä erikseen määräaikaista (HE 166/2014, 159).

Edellä esitettyjen muutosten lisäksi jatkossa säätiön on mahdollista hakeutua saneeraukseen. Lisäksi säätiön konkurssille on laissa oma kohtansa. Saneerausmenettely on kiinnostava, sillä hallituksen esityksessäkin (166/2014, 157) mainitusti, KKO antoi 2011 ratkaisun 79<sup>13</sup>, jonka mukaan säätiö ei voisi hakeutua saneeraukseen. Säätiölain lisäksi säätiön saneerausta sääntelee yrityssaneerauksesta annettu laki (47/1993).

Liiketoimintaa harjoittavalle säätiölle asetettiin lisäksi velvollisuus ilmoittaa varojensa vähentymisestä. SL 12:22 §:n velvoittaa säätiötä tekemään viipymättä ilmoituksen PRH:lle, mikäli sen oma pääoma on kääntynyt negatiiviseksi. Kun arvo on taas kääntynyt positiiviseksi, voidaan ilmoitus lainmukaisten taloudellisten dokumenttien<sup>14</sup> perusteella poistaa.

### 3.2.4 Säätiön johto

Vanhassa säätiölaissa ei oltu määritelty säätiön johtoon kuuluvia toimielimiä lainkaan. SL 3:1 § kuitenkin täsmentää *johdon* koostuvan hallituksesta, mutta mikäli säätiöllä on myös SL mukainen hallintoneuvosto tai toimitusjohtaja, ovat nämäkin toimielimet osa SL mukaista johtoa. Ainoastaan hallitus on lain määrittelyn mukaan pakollinen toimielin säätiössä ja kahdesta muusta johdon jäsenestä määrätään säätiön säännöissä (ks. Jauhiainen et al. 2017, 235-236). Lisäksi uudessa laissa rajataan työsuhteiset henkilöt, kuten säätiön asiamiehet ja muut työntekijät sekä säätiön johtoa avustavat toimielimet, johdon ulkopuolelle, eikä heidän vahingonkorvausvastuunsa esimerkiksi määräydy säätiölain kahdeksannen luvun mukaisesti (HE 166/2014, 101-103). Hannula et al. (2015, 30) toteavat lisäksi hallituksen olevan säätiön johdossa aina ylin toimielin, jopa hallintoneuvostoon

---

<sup>13</sup> Ks. tarkemmin KKO 2011:79, perustelut keskittyivät siihen, ettei säätiötä ollut mainittu yrityssaneerauslain mukaisena, saneerausmenettelyn kohteena olevana, yhteisömuotona.

<sup>14</sup> SL 12:22.1 §:n mukaan tase ja SL 12:22.2 §:n mukainen muu selvitys.

verrattuna, sillä se on ainut säätiölain vaatima, pakollinen, johdon toimielin. Lisäksi he toteavat päätösvallan olevan johdossa rajattu lähes yksinomaan hallitukselle.

SL mukaista selkeää määrittelyä johdolle oli kaivattu muun muassa sen takia, että toimitusjohtaja on voitu säätiössä aiemmin ymmärtää myös työsuhteessa säätiössä olevaksi toimijaksi eikä yhteisölaissa ymmärretyksi toimielimeksi (HE 166/2014, 101). Lisäksi hallituksen esityksessä (166/2014, 72) on todettu, että johdon määrittely ja johdon tehtävien määrittely ovat nykyisellään lähempänä uudempaa yhteisölainsäädäntöä. Tämä lienee helpottanut juuri toimielinten tehtäväsisältöjen ja toimielimen johtoon kuuluvuuden tulkintaa, minkä on mainittu aiemmin olleen ongelmallista.

Kuuluminen johtoon asettaa toimielinten jäsenille *huolellisuusvelvoitteen*. Se liittyy kaikkiin johdon tehtäviin, SL 1:4 §:n mukaisesti johdon on aina suoritettava tehtävänsä huolellisesti säätiön tarkoitusta toteuttaen ja samalla myös toimia säätiön puolesta huolellisesti. Edellä mainittu kahtiajako täydentää huolellisuusvelvoitetta *lojaliteettivelvoitteella*. Lojaalius liittyy jälkimmäiseen, säätiön puolesta toimimiseen, eli lain sanamuodon mukaisesti ”säätiön edun edistämiseen”. Huolellisuudessa on kyse nimenomaan siitä, miten henkilö käyttäytyy säätiön johdon jäsenenä ja toteuttaa sitä kautta hänelle kuuluvia tehtäviä. (HE 166/2014, 72.) Johdon jäsenen henkilökohtaisella varainkäytöllä tai sillä, millaiset tiedot ja taidot hänellä omassa arjessaan on, ei ole väliä arvioitaessa huolellisuuden tai lojaaliuden toteutumista. Tarkemmin ottaen hallituksen esityksessä (166/2014, 74) todettiin huolellisuus ja lojaalius ”säätiön toiminnan organisoimiseksi siten, että säätiö voi tosiasiallisesti toteuttaa sille luovutetuilla varoilla sääntöihin kirjoitettua tarkoitusta”. Huolellisuus ja lojaalius siis kytkeytyvät täten myös säätiön varainhoitoon, sijoitustoimintaan ja liiketoimintaan (HE 166/2014, 74).

Vaikka vanhassa laissa huolellisuusvelvoitetta ei varsinaisesti säännöstasolla määritellykään, on sitä silti käytännössä sovellettu. Lain tasolle velvoite on haluttu, sillä sen ilmeneminen laissa on koettu selventävänä etenkin säätiön sidosryhmiä kohtaan. Samalla on voitu yhtenäistää säätiölainsäädäntöä yhteisölainsäädännön kanssa. (HE 166/2014, 72). Tutkimuksen kannalta on kiinnostavaa, onko velvoitteen tuleminen lain tasolle vaikuttanut esimerkiksi tilintarkastuksessa hallinnon tarkastamiseen tai näkynyt varsinaisesti hallinnon toiminnassa.

### **3.2.5 Hallituksen, hallintoneuvoston ja toimitusjohtajan tehtävät**

Vaikka alaluvussa 3.2.4. määritelty huolellisuusvelvoite kattaa niin sanotun yleislausekkeen johdon tehtävistä, on uuteen lakiin otettu silti vielä tarkemmat määritelmät johdon toimielinten tehtävistä. Lisäksi toimielimet on määritelty laissa omissa kohdissaan, kun aiemman lainsäädännön sääntelyn

kohteena oli vain säätiön hallitus ja sen tehtävät (SäätiöL 109/1930, 2:10§). SL 3:15-22 § lisäävät lakiin uutta sääntelyä toimitusjohtajasta ja hallintoneuvostosta. Hallituksen esityksessä (166/2014, 45) tähdennetään, että suurimpana erona voimassa olevaan lakiin on säännösten yksityiskohtaisuus, mikä korostaa näiden lakimuutosten kytkeytymistä lain sääntöjen selventämiseen.

Pykäläinen-Syrjänen (2007, 188-189) on kritisoinut vanhan lain mukaista hallituksen ja hallintoneuvoston välistä vallanjakoa. Hänen mukaansa laki on kaivannut muutosta, mutta hän on korostanut, että säätiön perustavan tahon tulisi yhä voida päättää, millaisen hallinnon hän organisaatiolleen haluaa. Silti yksityiskohtaisuuden lisääminen ja hallintorakenteiden selkeyttäminen pakottavalla sääntelyllä ovat hänen mielestään olleet lain muuttamisessa tavoiteltavia asioita. Tätä kautta myös hallituksen ja hallintoneuvoston välistä vallanjakoa voitaisiin hänen mukaansa selventää. Sen sijaan Hovi (2005, 258) ei ole kokenut tarpeelliseksi muuttaa säätiölain säännöksiä, joilla vaikutetaan säätiön edustamiseen ja päätösvaltaan liittyvään vastuunjakoon.

*Hallitus* on säätiön ainut pakollinen toimielin, kuten SL 1:4 §:stä käy ilmi. Hallituksen vähimmäisjäsenmäärä pysyy vastaavana kuin vanhassa laissa, eli puheenjohtajan lisäksi hallituksessa on oltava vähintään kaksi jäsentä. Hallituksen jäsenmäärä on kuitenkin otettu lakiin niin sanottuna oletettasäännöksenä ja sillä on maksimimäärä, kuusi jäsentä (HE 166/2014, 108-109). Mutta koska kysymys on oletettasäännöksestä, voidaan enimmäismäärästä poiketa säätiön säännöissä (Jauhiainen et al. 2017, 276).

*Hallituksen tehtävät.* Säätiön hallituksen yleiset tehtävät on määritelty SL 3:2 §:ssä. Niihin kuuluvat huolehtiminen säätiön hallinnosta, toiminnan asianmukaisesta ja tarkoituksen toteutumista tukevasta järjestämisestä sekä kirjanpidon ja varainhoidon asianmukaisesta valvonnasta vastaaminen. Jauhiainen et al. (2017, 246) ja Kilpinen et al. (2015, 43) mainitsevat hallituksen toimivallan olevan niin sanottua yleistöimivaltaa, jolla tarkoitetaan hallituksen oikeutta vastata kaikista hallinnollisista asioista, joita ei ole säätiölaissa määrätty toiselle toimielimelle. Näiden tehtävien lisäksi hallituksella on niin sanottuja erityisiä tehtäviä, joiden hoitaminen kuuluu vain hallitukselle. Niitä ei voi delegoida toiselle säätiön johtoon kuuluvalle toimielimelle ilman lainsäädännön mandaattia. Jauhiainen et al. (2017, 252) ovat keränneet listauksen näistä tehtävistä, joita ovat muun muassa toimitusjohtajan valinta ja erottaminen, sulautumissuunnitelman laatiminen ja säätiön omaisuuden luovuttaminen konkurssiin.

Vanhassa laissa on säädetty hallitukselle velvollisuus hallinnosta ja toiminnasta huolehtimiseen (SäätiöL 2:10§), mutta kirjanpidon ja varainhoidon valvonta ovat hallituksen uusia velvollisuuksia. Lisäksi laista on poistettu säännös varojen sijoittamisesta, mitä käsitellään myöhemmin tässä luvussa.

Hallituksen esityksessä (166/2014, 104) on mainittu, että hallituksen yleiset tehtävät on haluttu pitää yleisinä, koska alat joilla säätiöt toimivat, ovat heterogeenisiä.

*Hallintoneuvostoa* varten ei aiemmassa säätiölainsäädännössä ole ollut omaa sääntelyä. Hallituksen esityksen (166/2014, 116) mukaan yksityiskohtaista sääntelyä on tarvittu, jotta säätiöiden hallinnollinen toiminta olisi jatkossa yhdenmukaisempaa ja selkeämpää. Silti hallintoneuvosto on yhä vapaavalintainen toimielin, joten säätiön ei ole pakko valita sitä.

Hallintoneuvosto koostuu SL 3:21.2 §:n mukaisesti vähintään kolmesta jäsenestä, joista yhden on oltava puheenjohtaja (SL 3:21.3 §). Normin mukaan toimitusjohtaja ei voi kuulua hallintoneuvostoon. Kuten hallituksenkin kohdalla, ei hallintoneuvostollekaan ole säätiölaissa säädetty ehdotonta enimmäisjäsenmäärää. Tarkemmat säännökset hallintoneuvon jäsenistä, kuten valintatapa ja toimikausi, on SL 3:21.1 §:n mukaan määritettävä säätiön säännöissä.

*Hallintoneuvoston tehtävät* on määritelty SL 3:19 §:ssä. Toimielimen toiminnassa korostuu sisäisen valvojan rooli, sillä SL 3:19.1 §:ssa on todettu hallintoneuvoston valvovan niin hallituksen kuin säätiön toimitusjohtajankin toimintaa. Tämän säännöksen ohella, SL 3:19.2 § mukaisesti, hallintoneuvosto voi valita jäsenensä, hallituksen jäsenet, määrittää omat, hallituksen sekä tilintarkastajien palkkiot, vahvistaa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sekä tehdä päätöksiä säätiön toiminnan jatkuvuuteen vaikuttavista suuntalinjoista<sup>15</sup>. Se, että hallintoneuvosto nimenomaan voi, eikä sen ole pakko, säätää edellä mainituista asioista tarkoittaa jälleen sitä, että kyseessä on oletettomassäännös. SL 3:19.3 §:ssa mainitaankin, että säätiön säännöillä voidaan tarkemmin määrittää hallintoneuvoston tehtävät, kuitenkin niin, ettei hallintoneuvoston jäsenien valintaa voida ikinä delegoida valvonnan kohteina oleville hallitukselle tai toimitusjohtajalle. Lisäksi SL 3:19.4 §:ssa mainitaan, ettei hallintoneuvosto voi ikinä olla säätiötä edustava taho.

Hallituksen esityksessä (166/2014, 114) on *toimitusjohtajaa* säätelevän SL 3:15 §:n perusteluissa todettu toimielimen vastaavan osakeyhtiölain vastaavaa toimielintä. Esityksessä tehdään linjaus, että kyseessä on nimenomaan toimielin, eikä työsuhteessa säätiöön oleva henkilö, ellei toimitusjohtajan ja säätiön välisessä sopimuksessa ole asiasta muuta säädetty. Lisäksi toimitusjohtajan valinta edellyttää, että kyseisestä toimijasta on säädetty säätiön säännöissä.

*Toimitusjohtajan tehtävät* kuvataan SL 3:15 §:ssä. Toimitusjohtajan yleistöimivaltaan kuuluu säätiöön hallituksen ohjaamana säätiön tarkoituksen toteutumisesta sekä säätiön päivittäisestä

---

<sup>15</sup> Näitä päätöksiä ovat SL 3:18.2.6–7 §:n mukaan toiminnan huomattava supistaminen tai laajentaminen, organisaation olennainen muuttaminen, sääntöjen muuttaminen, sulautuminen ja purkautuminen.

hallinnosta huolehtiminen. Kirjanpidon ja varainhoidon järjestäminen luotettavalla tavalla on myös hänen vastuullaan. Lisäksi toimitusjohtajan tulee raportoida hallitukselle asioista, jotka ovat olennaisia hallituksen tehtävien hoitamisen kannalta. Jauhiainen et al. (2017, 301) lisäävät, että tarkemmin toimitusjohtajan pestin sisältöä selvitetään erikseen laadittavassa toimitusjohtajasopimuksessa.

### 3.2.6 Varainhoito

SL 1:5 § mainitaan, että säätiön varoja on hoidettava suunnitelmallisesti ja että sijoitustoiminta ja säätiön liiketoiminta kuuluvat molemmat varainhoidon piiriin. SL 1:6 § ja 1:7 § lisäävät sääntelyä täsmentämällä sitä sijoitus- ja liiketoiminnan osalta. Olennaisesti näihin pykäliin ja varainhoitoon liittyy myös alaluvussa 3.2.4 mainittu huolellisuus- ja lojaliteettivelvoite, mikä pyrkii takaamaan varojen asianmukaisen hoidon (HE 166/2014, 44). SäätiöL 10:2 §:ssa sen sijaan on todettu, että ”Säätiön varat sijoitetaan varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla”, ja samalla on säädetty lainkohdan toteutuminen hallituksen vastuulle. Liiketoiminnan osalta SäätiöL 1:8 a § on säädetty, että säätiö voi harjoittaa vain sen sääntöihin kirjattua ja tarkoitusta edistävää liiketoimintaa.

Hovi (2005, 147) on maininnut, että vaikka sijoittaminen on ollut SäätiöL mukaan sallittua toimintaa ja liiketoiminta kiellettyä, ei näiden kahden asian erottaminen ole tosiasiallisesti ollut yksinkertaisesti. Halila (1998, 32-33) taas on korostanut näkemyksessään toiminnot erottavina tekijöinä liiketoiminnan yhteydessä tehtäviä liiketoimintapäätöksiä ja sitä, että liiketoiminnan on täytynyt olla tarkemmin säätiön säännöissä säädeltyä, mikäli sitä on haluttu harjoittaa. Myös Hovi (2005, 147) on maininnut Halilan näkemyksen olevan hyvä havainnollistus säätiön liiketoiminnan ja sijoittamisen sääntelystä.

Niin sijoitus- kuin liiketoimintanormikin ovat saaneet osakseen muutakin kritiikkiä, kuin ylläesitetty kritiikki toimintojen erottamiselle toisistaan. SäätiöL säännöksillä on pyritty turvaamaan säätiön pysyvyyttä ja torjumaan liiallisesta riskinotosta säätiölle mahdollisesti aiheutuvia haittoja. Käytännössä näin ei ole tapahtunut.

Hovi on kyseenalaistanut SäätiöL mukaisen sijoitusnormin toimivuuden väittämällä, että lain vaatimus on tulkinnanvarainen, ristiriitainen, epärealistinen ja tehoton. Hän on myös olettanut, että mikäli vanhaa säädöstä noudatetaan sanatarkasti, ei sijoittaminen ole käytännössä voinut olla mahdollista. (Hovi 2005, 179-180.) Myös Airaksinen ja Jauhiainen (1999, 421) ovat todenneet sijoitusnormin ja sen rajoituksen sijoittamiselle, niin vaikeaselkoiseksi, ettei sillä lopulta edes pystyittäisi hallitsemaan säätiöiden sijoituskäyttäytymistä. Lisäksi silloinen rahoitustarkastuksen

emeritusjohtaja Jorma Alanko on todennut tv-haastattelussaan, että sijoitusnormin toteutuminen käytännössä oli utopistinen ajatus (Hovi 2005, 201).

Keskeistä on ollut se, että sijoittamiseen liittyy aina riski (Hovi 2005, 201), eikä sitä ja sijoituksen tuottoa voida säätiössäkään säädellä kuin tilanteessa, jossa säätiö toimisi lainan antajana (Hovi 2005, 210). Yhteistä kaikelle kritiikille on, että normi on todettu mahdottomaksi toteuttaa, sillä sijoituksessa koetaan aina olevan tietty riski ja jos taas riskiä ei ole, ei voida olla ”varmoja” siitä, kasvattaako sijoitus säätiön varallisuutta, eli onko se tuloa tuottavaa lain vaatimalla tavalla. Edellä kuvattu vanhaan normiin liittynyt ongelmallisuus on ollut pontimena normin muuttamiseen uutta säätiölakia laadittaessa.

Liiketoiminnan kritiikissä taas keskeistä on ollut kiellon rajautuminen vain säätiön itsensä harjoittamaan liiketoimintaan, mikä on tarkoittanut sitä, että säätiön omistuksessa olevat yhteisöt ja yhtiöitetyt toiminnot eivät ole kuuluneet kiellon piiriin (Hovi 2005, 144-145). Kyseinen normin rajoitus on Hovin (2005, 335) mukaan aiheuttanut säätiölakiin ”aukon”, mikä taas on altistanut säätiön toiminnan riskeille, joita vanhalla lailla on haluttu estää. Aukko aiheutui siitä, ettei säätiölaissa oltu säännelty ollenkaan ehtoja säätiön omistuksille (Hovi 2005, 146, 156). Hovin lisäksi Ylöstalo (1971, 650) on todennut liiketoimintakieltoon liittyneen tehottomuutta ja maininnut kiellon laajuudenkin olleen hieman hämärän peitossa.

Toinen kritiikin näkökulma on liittynyt riskiin. Kun säätiö yhtiöittää toimintaansa tai hankkii toisen yhteisön omistukseensa, se asettaa samalla toimintansa alttiiksi yritysrisikille. Rahoittaessaan ja tukieessaan, esimerkiksi takauksella, omistamansa yhteisön toimintaa säätiön varat eivät enää ole suojattuja, mikäli sen alainen yhteisö ajautuu konkurssiin tai sen toiminta ei tuota säätiölle mitään. (Hovi 2005, 174-178.)

Vaikka uudessa laissa nyt vaaditaan sijoitustoiminnan suunnitelmallisuutta, ei lakimuutoksen tarpeellisuuden arvioinnin aikana mainittua sijoitussuunnitelmaa laintasolla edellytetä laadittavaksi. Tosin, käytännössä tällainen saatetaan laatia, jotta johdon huolellisuus tulee dokumentoitua ja todistettua. (HE 166/2014, 44.) Dokumentointi voidaan hoitaa muillakin raporteilla, kuten toimintakertomuksella (HE 166/2014, 75). SL 1:6 § myös mahdollistaa, että säätiön säännöissä voidaan kieltää sijoittaminen kokonaan tai se voidaan yhtiöittää. Yhtiöittämismahdollisuudella halutaan lisätä lakiin kaivattua selvyyttä, ja täsmentää, että myös säätiön käyttöomaisuus, kuten toimitilat kuuluvat yhtiöittämisen piiriin (HE 166/2014, 76). Yhtiöittämisellä voitaneen myös siirtää säätiöltä sijoittamisen aiheuttama mahdollinen verorasitus (ks. HE 166/2014) uudelle yhtiölle.



SL 1:7 §:ssä myös todetaan, että liiketoimintaa voidaan harjoittaa niin säätiön varojen keräämiseksi kuin -hoitamiseksi. Uuden sijoitusnormin tavoin SL 1:7.2 §:ssa selvennetään, että liiketoiminta voidaan myös yhtiöittää. Periaatteessa varojen hoitaminen liittyy liiketoimintanormissa säätiön tarkoituksen toteuttamiseen, mutta varojen keruu tuo pykälään uuden ulottuvuuden, jolla pyritään takaamaan se, ettei säätiön tarkoituksena ole pyörittää tappiollista liiketoimintaa. Säätiön liiketoiminnan yhtiöittämistä sen sijaan ei enää koeta ongelmalliseksi, koska uusi laki velvoittaa tämän tutkimuksen luvussa 3.3.2 esitellysti säätiötä laatimaan konsernitilinpäätöksen. (HE 166/2014, 44.)

### **3.3 Avoimuutta lisäävät muutokset**

#### **3.3.1 Lähipiiri**

Säätiön lähipiirin määrittelyä koskevat muutokset liittyvät tietyllä tapaa kaikkiin laille asetettuihin tavoitteisiin, mutta ehkä kaikista keskeisimmin avoimuuden lisäämiseen. Lähipiirin liittyminen avoimuuteen on mainittu muun muassa oikeusministeriön säätölakityöryhmän mietinnössä (OM 23/2013, 18) ja hallituksen esityksessä uudeksi säätiölaiksi (HE 166/2014, 1).

Vanhassa säätiölaissa lähipiirin määritelmää ei ole sisällytetty lakiin, mutta se näkyy olennaisesti lainantokieltoa koskevassa SäätiöL 10.2 §:ssa. Hovi (2005, 214) mainitsee, että aikanaan lainanannon kieltonormista säädettyä lainaamista säätiön lähipiiriin kuuluville tahoille on pidetty sopimattomana. Myös Ilmanen (1988, 35) on kuvailemistaan säätiötoiminnan pelisääntöissä korostanut, ettei säätiön ole tarkoitus olla pientä joukkoa palveleva ”kuppikunta” tai toimija, jota käytetään säätiön hallintoelimissä toimivien henkilökohtaisen edun tavoitteluun.

SäätiöL mukaiseen lainantokieltoon on kuitenkin liittynyt tulkintaongelmia. Vaikka Hovin (2005, 215) mukaan kiellon piirissä olevat tahot on määritelty tyhjentävästi, ei ole ollut selvää, koskeeko kielto lainaamisen lisäksi myös vakuuksien antamista. Hän korostaa, että tämä epäselvyys on muodostanut säätiölakiin ”aukon” ja toteaa, että mikäli vakuuksia on annettu, on kyse ollut lainantokiellon kiertämisestä.

Säätiölain muutostarvetta selvitettyä moni toimijat ovat osallistuneet kommentointiin lähipiirisääntelystä. Miina Sillanpään Säätiö on todennut, että hyvän hallinto säätiötoiminnassa korostuisi lisäämällä avoimuutta lähipiirisääntelyn kautta. KHT-yhdistys ja Keskusrikospoliisi taas ovat esittäneet, että osakeyhtiölaki voisi toimia suunnannäyttäjänä säätiölain lähipiiriä koskevien kohtien uudistuksille. Professori Mähönen on toivonut lähipiiritapahtumia raportoitavaksi

toimintakertomukseen, ja Vahtera sekä PRH ovat nostaneet esille agenttiteorian ja puuttuvan päämiehen perustellessaan lähipiiriin liittyvän lainsäädännön tarpeellisuutta. (OM 15/2011, 86-88.)

Säätiölain uudistamistyöryhmä on raportissaan ollut sitä mieltä, että lisäämällä avoimuutta voidaan säätiölaissa määriteltyä säätiön hyödyllistä tarkoitusta toteuttaa paremmin (OM 23/2013, 51). Lisäksi työryhmän ehdotuksessa uudeksi säätiölaiksi on korostunut velkojan suojaaminen siten, että lainavarojen käyttöä säätiön tarkoituksen vastaisesti on haluttu vaikeuttaa, jotta lainaaja voisi olla vakuuttuneempi lainaamiensa varojen lain ja säätiön sääntöjen mukaisesta käytöstä. Työryhmä on kuitenkin ehdottanut, että säätiön ei tarvitsisi laatia lähipiirirekisteriä<sup>16</sup>, vaan huomauttaminen lähipiiritoimesta jäisi edunsaajan vastuulle. (OM 23/2013, 105-107.) Hallituksen esitys (166/2014, 54) ja eduskunnan lakivaliokunnan mietintö (20/2014, 4) ovat painottaneet samoja, jo edellä mainittuja, perusteita lakimuutoksen tarpeellisuudelle.

*Lähipiiritoimi* on säätiön ja sen lähipiiriin kuuluvan tahon välinen toimi. Säätiölain uudistuksessa tarkoituksena on ollut kieltää laittomat lähipiiritoimet, eli toimet jotka taloudellista etua tuottamalla tukisivat lähipiiriläisiä (HE 166/2014, 62, 64). Myös Hannula et al. (2015, 15-16) määrittävät taloudellisen edun kiellon perustuvan toimeen, jonka toteuttamista säätiön säännöt eivät puolla. Hallituksen esityksessä tehdyssä määrittelyssä varojen jaon vastikkeellisuus ja hinnoittelu korostuvat lähipiiritoimen laillisuutta määriteltäessä (HE 166/2014, 66).

Hannula et al. (2015, 16) toteavat, että mikäli sopimukset on tehty normaalien markkinaehtojen vallitessa tai palkkiot ja palkat ovat tavanomaisia, ei kyse ole kielletystä lähipiiritoimesta. Säätiö voi lisäksi antaa tytäryhteisölleen tai –säätiölleen normaalein ehdoin lainaa tai sijoittaa sen omaan pääomaan (Jauhiainen, Kaisanlahti ja Kela 2017, 40-41). Jauhiainen et al. (2017, 40) nostavat esiin tärkeän seikan; kun lähipiirikiellon rikkoutumista arvioidaan, ei ole väliä sillä, onko lähipiiriläinen tietoinen siitä, että kyseessä on lähipiiritoimi, eikä sillä, onko säätiö tahallaan vai tahattomasti antanut taloudellista etua lähipiirille.

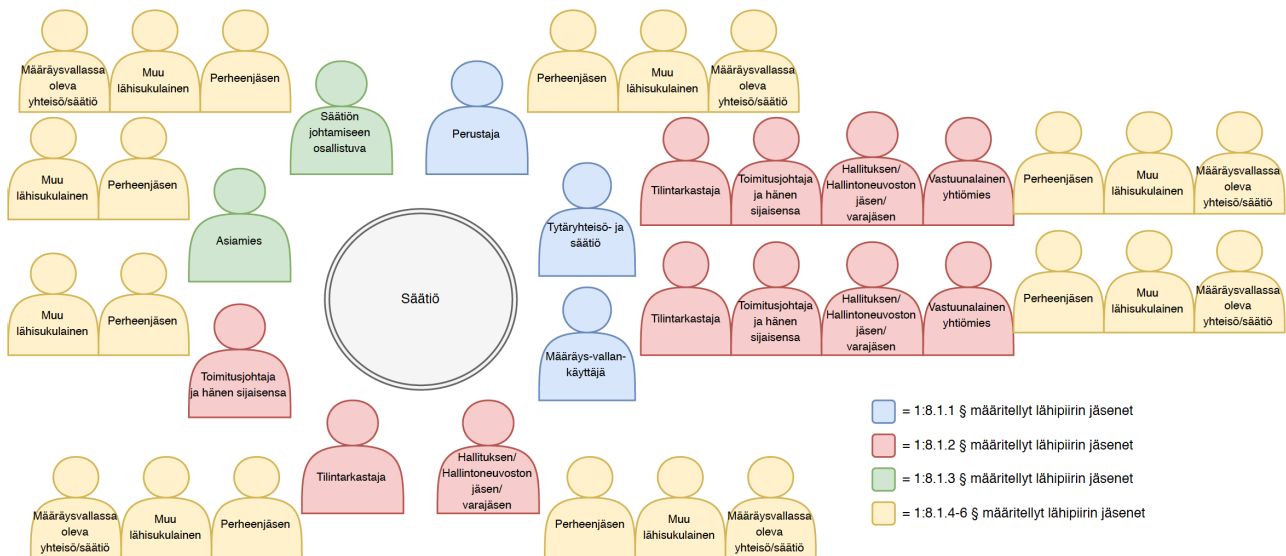
*Lähipiirin jäsenet* on uudessa laissa määritelty SL 1:8 §:ssä. Pykälän mukaan säätiön lähipiiri koostuu perustajasta, säätiössä määräysvaltaa käyttävistä ihmisestä, yhteisöstä, säätiöstä tai säätiön tytäryhteisöstä- ja säätiöstä. Lisäksi edellä mainittujen hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenet, varajäsenet, toimitusjohtaja ja hänen sijaisensa, vastuunalainen yhtiömies ja tilintarkastaja kuuluvat

---

<sup>16</sup> Lähipiirirekisteri on listaus lähipiiriin kuuluvista yhteisöistä ja henkilöistä.

lähipiirin määritelmään. Edelleen säätiön asiamies ja muut säätiön johtamiseen osallistuvat henkilöt on laissa sisällytetty lähipiiriin.

Laajan merkityksen lähipiirin määritelmä saa SL 1:8.4-6 §, joissa listataan lähipiiriin kuuluviksi myös edellä mainittujen ihmisten perheenjäsenet, muut lähisukulaiset ja edellä mainittujen sekä perheenjäsenten ja lähisukulaisten määräysvallassa olevat yhteisöt tai säätiöt<sup>17</sup>. Kuviossa 6 esitetään säätiön lähipiiri pykälän 8 mukaisesti.



Kuvio 6. Säätiön lähipiiri uuden säätiölain 1:8 § mukaisesti

Kuten kuvio 6 havainnollistaa, ulottuvat säätiön lähipiirisuhteet jo aiemmin esitellysti varsin laajaan toimijoiden joukkoon. Esimerkiksi SL 1:8.1.1 §:ssä mainitun tytäryhteisön- tai säätiön tilintarkastajan sisaren lapsen määräysvallassa oleva yhtiö kuuluu säätiön lähipiiriin. Edes osakeyhtiöihin liittyvä lähipiirikäsite ei ole näin laaja, sillä se ei ulotu esimerkiksi muihin lähisukulaisiin asti<sup>18</sup>. Tosin osakeyhtiössä omistajilla on selvä kontrolli yhtiöön toisin kuin säätiössä, jossa ei edes ole omistajaa. Agentuurisuhteiden epämääräisyys säätiöympäristössä lieneekin yksi keskeinen syy sille, miksi säätiön lähipiirimääritelmä on niin kattava.

SL 1:9 § tiivistää kuitenkin kaksi poikkeusta säätiön lähipiiriin. Tukisäätiö ja sukusäätiö ovat SL 1:9.1 – 2 § mukaan toimijoita, jotka perustetaan tukemaan toista yhteisöä tai säätiön perustajan perheenjäseniä tai sukua. Lähipiirisääntely ei koske näitä säätiömuotoja silloin, kun ne toteuttavat tarkoitustaan, eli tukevat edellä mainittuja tahoja.

<sup>17</sup> Ks. perheenjäsenistä ja lähisukulaisista SL 1:8.2-3 §

<sup>18</sup> Ks. osakeyhtiön lähipiiristä Immonen & Nuolima 2017, 211-213.

*Lähipiritapahtumien raportointi* tehdään säätiön toimintakertomuksessa, mutta varsinaiseen raportoinnin toteuttamiseksi säätiön on huolellisuusvelvoitteen mukaisesti oltava tietoinen kaikista lähipiirinsä kuuluvista (HE 166/2014, 73). Säätiöiden ei kuitenkaan tarvitse laatia listausta lähipiiriin kuuluvista henkilöistä ja yhteisöistä, Jauhiaisen et al. (2017, 45) mukaan lainsäätäjän mielestä säätiöiden diversiteetin takia ei ollut tarpeen määrittää velvollisuutta lähipiirirekisterin laadintaan. Jauhainen et al. ovat kuitenkin todenneet rekisterin olevan hyödyllinen etenkin valvottaessa lähipiiritapahtumien raportointia, mutta toisaalta he perustelevat lakivaliokunnan mietintöön (LaVM20/2014) viitaten, että lähipiirirekisteri ei kuitenkaan ole itseisarvo säätiön johdon huolellisen toiminnan määrittelylle.

Hallituksen esityksessä (166/2014, 80) mainitaan, ettei säätiön johdon oleteta olevan johtoon kuuluvien henkilöiden perheen ja sukulaisten omistuksista tietoisia. Herääkin kysymys siitä, että jos säätiön hallintoelimet eivät ole tietoisia sidonnaisuuksista, voidaanko kaikkien sidonnaisuuksien olettaa olevan oikein raportoidut ja toiminnan tehokasta lähipiirisäännöksen mukaisesti. Lisäksi voidaan kyseenalaistaa, tietääkö säätiö lopulta, kenen kanssa se voi millaisistakin taloudellista etua tuottavista toimista sopia, mikäli se ei voi olla varma henkilön kuulumisesta lähipiiriin.

### **3.3.2 Konsernitilinpäätös**

Aiemmassa säätiölainsäädännössä ei oltu suoraan säädetty säätiön velvollisuudesta konsernitilinpäätöksen laatimisesta, vaan ainoastaan SäätiöL 2:11.5 §:ssa viitattiin säätiön velvollisuuteen laatia tilinpäätös silloista kirjanpitolakia (1336/1997) noudattaen. Toisin sanottuna säätiön oli laadittava konsernitilinpäätös vain, jos kirjanpitolaki (1336/1997) siihen velvoitti. Hovi (2005, 6-7) onkin todennut, että konsernia ei ole käsitelty edes säätiötutkimuksessa, vaikka säätiöt usein järjestävätkin toimintaansa konsernisuhteiden kautta. Lisäksi hän on todennut konsernisääntelyn puuttumisen olevan merkittävä puute säätiölainsäädännössä (Hovi 2005, 166).

Hallituksen esityksessä (166/2014, 33) on mainittu, että konsernitilinpäätökselle tulisi asettaa laadintapakko, koska pelkkiä kirjanpitolain määräyksiä noudattaen ei välttämättä kyetä antamaan oikeaa ja riittävää kuvaa säätiön toiminnasta ja siitä, miten se edistää tarkoitustaan. Lisäksi on todettu säätiöiden valvonnan helpottuvan avoimemman raportoinnin seurauksena. Muun muassa KHT-yhdistys on tukenut vastaavia perusteluja lausunnoissaan lain uudistusprosessin aikana. Lisäksi yhdistys on ottanut lausunnossaan kantaa välillisen liiketoiminnan harjoittamisen arviointiin ja todennut, että tällaisen toiminnan valvonta olisi helpompaa, mikäli säätiöiden olisi laadittava konsernitilinpäätös. (OM 15/2011, 40, 69.)

KHT-yhdistys ja muutamat muut toimijat ovat kuitenkin kritisineet oikeusministeriön säätiölakiehdotusta laadintapakon osalta, sillä se voisi aiheuttaa säätiöille ylimääräisiä hallintokuluja. Edelleen KHT-yhdistys, Erkon säätiö ja SRNK ehdottivat, että lakiin voitaisiin ottaa säännös, jonka mukaan kirjanpitolausautakunta voisi myöntää poikkeusluvan, ettei konsernitilinpäätöstä olisi laadittava. (OM 23/2013, 62.) Hallitus lisäsi myöhemmin esityksessään KILA:n poikkeusluvan lakiehdotukseen ja vastasi kritiikkiin säätiöiden lisääntyvistä hallinnollisista velvoitteista kommentoimalla, että valvonnan helpotukset kuittaavat aiheutuvan vaivan ja kulut (166/2014, 54).

*Konsernia ja konsernitilinpäätöstä* säädellään SL 5. luvussa. SL 5:7 § täsmentää, että konsernin määritelmä on uudessakin laissa voimassa olevan kirjanpitolain (1336/1997) mukainen<sup>19</sup>. SL 5:4 § mukaan emosäätiö on aina velvoitettu laatimaan konsernitilinpäätöksen, ellei se kuitenkin ole merkitykseltään huomioon ottaen tilinpäätöksen pohjalta muodostuva käsitys oikeista ja riittävästä tiedoista sekä säätiön tarkoituksen toteuttamisesta. Tarkemmat tiedot yhdistelemättä jättämiselle on annettu KILA:n lausunnossa 1945/2015. Lain esitöissä talousvaliokunta (42/2014, 3) on korostanut, että KILA antaa tarkennukset laadinnasta poikkeamiselle, millä vältetään poikkeuslupaprosessi.

Säätiölaki on erityislain asemassa suhteessa kirjanpitolakiin, mikä tarkoittaa sitä, että ensisijaisesti konsernitilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan säätiölain säännöksiä, eivätkä esimerkiksi kirjanpitolain konsernitilinpäätökselle säädetyt poikkeukset ole käytettävissä säätiöissä (Jauhiainen et al. 2017, 434). Kilpinen et al. (2015, 86) ovat maininneet, että säätiön omistajattomuudella on ollut vahva vaikutus konsernitilinpäätöksen pakollisuuteen säätiössä. He ovat myös todenneet, että uudistuksella on ollut kytkös myös lähipiiriuudistukseen, sillä raportoimalla konsernitietoja saadaan käsitys myös säätiön lähipiiriin kuuluvien konserniyhteisöjen ja emosäätiön välisistä toimista.

Merkittävintä konsernitilinpäätösuudistuksessa on se, miten säätiöt kykenevät omaksumaan sen laadinnan. Ilmeistä on, että monet säätiöt ovat aiemmin jättäneet konsernitilinpäätöksen laatimatta kirjanpitolain poikkeuksiin vedoten, joten mielenkiinto kohdistuu siihen, onko näillä säätiöillä ollut tarpeeksi tietoa ja taitoa laatia konsernitilinpäätös.

### 3.4 Valvontaa tehostavat muutokset

Seuraavassa käsitellään valvonnan tehostamiseen pyrkineitä muutoksia niin säätiön julkisoikeudellisen valvonnan kuin tilintarkastuksenkin kannalta. Alaluku 3.4.3 sen sijaan avaa muita valvontaan liittyneitä muutoksia, joita ei voida tarkemmin jaotella julkisoikeudellisen valvonnan tai

---

<sup>19</sup> ks. KPL:n 1:5 §

tilintarkastuksen piiriin. Tehostamalla valvontaa, voidaan yhtäältä varmentaa edellä esitettyjen avoimuuteen liittyneiden tavoitteiden ja toisaalta selvennettyjen asioiden toteutuminen käytännössä.

### **3.4.1 Julkisoikeudellinen valvonta**

Säätiön julkisoikeudellisesta valvonnasta on säädetty SäätiöL 3. luvussa. SäätiöL 3:13 §:ssä rekisteriviranomaisen, PRH:n, velvollisuudeksi on määritelty säätiön toiminnan lain- ja säätiön sääntöjen mukaisen toiminnan valvominen, täsmennetty säätiölle määräaika tilinpäätöstietojen toimittamiseen rekisteriviranomaiselle sekä velvollisuus antaa tietoja valvontaa varten, lisäksi on todettu PRH:lla olevan oikeus erityistarkastuksen toteuttamiseen valvonnan kohteena olevassa säätiössä ja oikeus saada tietoja säätiön tilintarkastajalta tarvittaessa.

Uudessa laissa valvontaa käsitellään SL 14. luvussa. Julkisoikeudellinen valvonta kuuluu yhä PRH:lle (SL 14:1 §), mitä on perusteltu säätiön omistajattomuudella sekä säätiön merkittävällä roolilla yhteiskunnassa. Valvonnan luonne, kohdistuminen menneisiin tapahtumiin sekä valvontatoimien jakautuminen ovat yhä samalla tasolla kuin vanhassa laissa, valvontaa on haluttu uudella lailla tehostaa niin, että tieto valvontaan osallistuvien toimijoiden välillä välittyisi entistä paremmin (HE 166/2014, 49-50).

Laajemmat toimintakertomustiedot, konsernitilinpäätös, tiedotus säätiön sulautuessa ja parannukset velkojen tiedonsaantioikeuteen, ovat kaikki keinoja, joilla säätiölaki pyrkii parantamaan tiedon välittymistä eri toimijoiden kesken (HE 166/2014, 172). Edellä mainittu toimintakertomus ja konsernitilinpäätös sekä varsinainen tilinpäätös ovat PRH:n valvonnan kannalta keskeisiä, sillä näitä tietoja tarkastelemalla viranomaisen arvioi sen, onko syytä ryhtyä kyseisen säätiön kohdalla jatkotoimenpiteisiin. Jatkotoimenpiteitään varten PRH voi tarvita lisätietoja, joita sen on oikeus saada SL 14:3 §:n mukaan nyt entistä laajemmin.

Aiempi lainsäädäntö huomioi oikeuksien saannin vain säätiön tilintarkastajalta, mutta jatkossa sellaisen henkilön tai toimijan, jolla PRH uskoo olevan olennaista tietoa valvontatehtävän toteuttamisen kannalta, on luovutettava salassapitosäännöstöstä poiketen PRH:n pyytämät tiedot säätiöstä. Lisäksi PRH saa SL 14:4 §:n myöntämänä oikeuden tehdä tarkastustoimenpiteitä säätiöön liittyen myös säätiön kirjanpidosta, tilintarkastuksesta, varainhoidosta, verkkopalveluista, viestinnästä tai muusta palvelusta vastaavan toimitiloissa, sillä aiemmin käynti voitiin tehdä vain säätiön varsinaisiin toimitiloihin (Jauhiainen et al. 2017, 769).

Vaikka tiedonsaanti ja tarkastusten suorittaminen ovat nykyisin helpompia toteuttaa, SL 14:5 §:ssä kuitenkin määritetään, ettei PRH voi mennä suorittamaan tarkastusta tai saada tietoja säätiön

asianajosta vastaavilta tahoilta, oikeudenkäyntiasiamieheltä tai –avustajalta. Tämän pykälän osalta säätiölakiin otettiin mallia finanssivalvontaa koskevasta lainsäädännöstä.

### 3.4.2 Tilintarkastus

SäätiöL 2:12 §:ssä on säädetty muodollisesti, millainen henkilö tulee valita tilintarkastajaksi, sekä mitä tilintarkastuslain vaatimusten lisäksi on säätiön tilintarkastuskertomuksessa mainittava. SäätiöL mukaiset lausumat kertomukseen ovat olleet lausuma varojen asianmukaisesta sijoittamisesta, lausuma maksettujen palkkioiden kohtuullisuudesta ja lausuma siitä antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus säätiön toiminnasta oikeat ja riittävät tiedot.

Säätiölain muuttuessa ja osana valvonnan tehostamista kertomuksen lausunnot ovat muuttuneet ja tilintarkastajan tehtävät osittain lisääntyneet. Tilintarkastus on saanut lakiin oman lukunsa, SL luku 4, jossa määritellään niin velvollisuus tilintarkastuksen suorittamiseen, tarkastuksessa sovellettava lainsäädäntö, sisältö tilintarkastuskertomukselle, aikaraja tarkastuksen suorittamiselle, periaatteet tilintarkastajan valinnalle ja tilintarkastajan toimikausi. SL 4. luvun säännösten lisäksi valvontaa koskevassa luvussa tilintarkastajalle määritellään ilmoitusoikeus PRH:lle.

Hallituksen esityksessä (166/2014, 46) on korostettu lainsäädännön muuttamista esimerkiksi sen takia, että tilintarkastajan riippumattomuus toiminnassaan voitaisiin paremmin turvata. Tämä liittyy osittain siihen, ettei säätiöllä ole omistajaa ja että säätiön hallitus valitsee itse tilintarkastajan valvomaan omaa toimintaansa. Myös Pykäläinen-Syrjänen (2007, 367) on todennut valvonnan tehokkuuden olevan pitkälti riippuvainen juuri riippumattomuudesta ja täsmentänyt, että valvottavan tahon valitsema tilintarkastaja voi olla altistava tekijä riippumattomuuden vaarantumiselle.

Hän on todennut, ettei riippumattomuus välttämättä toteudu vanhaa säätiölakia noudattamalla, mikä samalla johtaa siihen, ettei säätiön toiminta noudata hyvän hallinnon periaatteita (Pykäläinen-Syrjänen 2007, 373). Ongelmaan hän on esittänyt ratkaisuksi, että tilintarkastajan valitsijatahoa muutettaisiin. Hänen mukaansa ”viime kädessä” säätiötä valvova taho valitsisi tilintarkastajan. Näin lainsäädäntöön otettaisiin mallia OYL:sta, mutta koska omistajaa ei ole, valitsisi säätiörekisteriviranomainen PRH tilintarkastajan. Tutkijan mukaan ehdotettuun menettelyyn liittyy kuitenkin ongelmia, sillä säätiö on itsenäinen toimija ja rekisteriviranomaisen suorittama valinta vaikuttaisi säätiön itsemääräämisoikeuteen. Toisena vaihtoehtona ongelman poistamiseksi voisi olla yhteistyön tiivistäminen tilintarkastajan ja valvontaviranomaisen välillä. (Pykäläinen-Syrjänen 2007, 374-375.)

Myös hallituksen esityksen perusteluissa uuden lain säännöksille on mainittu riippumattomuuden turvaaminen yhtenä periaatteena. Tilintarkastajan riippumattomuuden takaajana on uusi, SL 4:5.2 §:n mukainen, rotaatiosäännös. Rotaatiolla tarkoitetaan päävastuullisen tarkastajan vaihtamista, säätiölain mukaan tarkastaja tulee jatkossa vaihtaa vähintään seitsemän vuoden välein. Mikäli tarkastajana on tilintarkastusyhteisö, voidaan vaihtaa vain tämän yhteisön alaisuudessa säätiön tarkastuksesta vastaava päävastuullinen tarkastaja. Jauhiaisien et al. (2017, 372) mukaan säännös lähinnä täydentää tilintarkastuslaissa määriteltyjä säännöksiä riippumattomuuden turvaamiseksi.

Selkeyden vuoksi uudessa laissa on säädetty tilintarkastuksen toimitusajaksi kuusi kuukautta tilikauden päättymisestä. Niin ikään tilintarkastuskertomuksen sisältöä on tarkennettu lain muuttuessa. Samalla, kun on säädetty säätiön varojen sijoittamista koskevista muutoksista, on myös tilintarkastuskertomuksesta poistettu lausuma varojen sijoittamisesta varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla. Jatkossa tilintarkastaja arvioi uuden säätiölain mukaisesti sitä, onko varainhoito ollut suunnitelmallista ja samalla hän huomioi myös johdon huolellisuus- ja lojaliteettivelvoitteen toteutumista. (HE 166/2014, 121.)

Aiemmin tilintarkastajan on kertomuksellaan täytynyt antaa lausunto siitä, olivatko säätiön johtoon kuuluville maksetut palkkiot olleet kohtuullisia. Tämä lausunto tullaan antamaan jatkossakin, mutta nyt kertomuksella otetaan kantaa siihen, ovatko palkkiot olleet tavanomaisia. Palkkioiden ohella tilintarkastajan on huomioitava säätiön laajentunut lähipiirikäsite ja otettava kantaa siihen, että lähipiirin ja säätiön väliset toimet ovat olleet tavanomaisia, eikä lähipiiriä ole suosittu. (HE 16/2014, 121.) Tavanomaisuuden määrittely on Kilpisen et al. (2015, 101) mukaan haastavaa, sillä vaikka lain perusteluissa todetaan sen olevan kytköksissä hyvään säätiökäytäntöön, eivät säätiöt kuitenkaan ole toistensa kopioita. Tavanomainen palkkio voi siis olla käsitteenä erilainen apurahoja jakavassa säätiöissä kuin esimerkiksi vanhainkotiä ylläpitävässä säätiössä.

SL 4:2.2 §:ssä määritellään lisäksi, että tilintarkastajan on otettava tilintarkastuskertomuksella kantaa siihen, voidaanko säätiön tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella arvioida säätiön toiminnan asianmukaisuutta. Toisin sanottuna otetaan siis kantaa siihen, että toimintakertomus ja tilinpäätös, ja uuden säätiölain mukainen konsernitilinpäätös, on laadittu lain edellyttämällä tavalla. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen yhdenmukaisuudesta annettava lausuma liittyy myös edellä kuvattuun vaatimukseen. Jauhainen et al. (2017, 349) ovat todenneet tilintarkastuskertomuksen vaikuttavan informaation käyttäjien, kuten velkojien, luottamukseen säätiön toimintaa kohtaan. Avoimuus säätiön toiminnasta siis korostuu jälleen, tilintarkastajan lausussa toiminnan lainmukaisuudesta.



Vaikka säätiölain muutokset näkyvät eksplisiittisesti tilintarkastuskertomuksella, tulee tilintarkastajan ottaa jatkossa työssään huomioon asioita, jotka eivät välttämättä näy säätiölle tai tilinpäätösinformaation hyödyntäjälle. Kilpinen et al. (2015, 102-107) ovat nostaneet esiin uudesta laista käytännön tilintarkastustyöhön vaikuttavia seikkoja. Nämä käytännön asiat vaikuttavat siihen, pystytäänkö tilintarkastuksen oikeellisuudesta lausumaan myöhemmin tilintarkastuskertomuksella.

Tilintarkastajan on arvioitava toimintakertomus- ja tilinpäätöstietoa hallinnon tarkastuksen ja kirjanpitoaineiston pohjalta tekemiensä havaintojen valossa. Kyse on siitä, noudatetaanko säätiön toiminnassa lakia, eikä tilintarkastajan tarvitse ottaa kantaa säätiön toiminnan tehokkuuteen tai tuloksellisuuteen. Lisäksi toimintakertomuksessa mielenkiinto kohdistuu konsernitilinpäätöstä ja lähipiiriä koskeneiden muutosten jälkeen konsernisuhteiden ja lähipiiritapahtumien esittämiseen kertomuksella. Lähipiirin tarkastamisessa on lisäksi otettava huomioon mahdolliset haasteet, jotka voivat aiheutua siitä, ettei säätiö välttämättä aktiivisesti seuraa, ketkä kaikki kuuluvat sen lähipiiriin. (Kilpinen et al. 2015, 102.) Vaikuttaa siis siltä, että tilintarkastajan olisi mahdollisesti jatkossa käytettävä enemmän aikaa säätiön hallinnon tarkastamiseen ja mahdollisista lähipiiriin liittyvistä seikoista johtuen tarkastustyöskentelyssä voi tulla vastaan uusia ongelmia.

Hallintomateriaalin läpikäyntiä osana tarkastusta voi jatkossa lisätä myös se, että säätiön varat on jatkossa sijoitettava suunnitelmallisesti, eikä enää varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla. Tätä varten läpi pitänee käydä säätiön periaatteita varojen sijoittamiselle ja arvioida johdon päätöksiä, jotka liittyvät säätiön varallisuuteen. Lisäksi säätiön liiketoimintaan liittyviä rajoituksia on arvioitava osana varainhankinnan asianmukaisuuden tarkastamista. (Kilpinen et al. 2015, 103.) Onhan liiketoiminta säätiön ainoana tarkoituksena yhä säätiölaissa kielletty.

Säätiössä tilintarkastajalla on rooli myös muissa säätiön elinkaaren vaiheissa kuin vain perinteisessä yhden tilikauden tilinpäätöksen tarkastamisessa. Näitä ovat perustaminen, sääntöjen muuttaminen, sulautuminen, selvitystila ja tilanne, jossa säätiö menettää oman pääomansa. Säätiölaissa perustamismenettelyyn liittyvien lakiuudistusten seurauksena tilintarkastajan on jatkossa huomioitava, että säätiö on laatinut lainvaatimat rahoitus- ja toimintasuunnitelmat sekä talousarvion. Tilintarkastajan on myös lausuttava säätiön sääntöjen muuttamisen yhteydessä siitä, ettei säätiöllä ole velkaa muutoshetkellä tai että velkojat ovat antaneet myöntymyksensä sääntöjen muuttamiselle. (Kilpinen et al. 2015, 106-107.)

Säätiön sulautumis- ja purkamistilanteessa tilintarkastaja tarkastaa aina säätiön tilinpäätöksen tai mahdollisen lopputilityksen. Liiketoimintaa harjoittavan säätiön osalta tilintarkastajan on lisäksi

huomioitava, että säätiö ilmoittaa oman pääoman negatiivisuuden säätiörekisteriin. Merkintä voidaan poistaa vain tilintarkastajan tarkastamalla taseella. (Kilpinen et al. 106-107.)

Kilpinen et al. (2015, 107) ovat korostaneet, että säätiölakiin sisällytetyt tilintarkastajan normaalista toiminnasta poikkeavat toimenpiteet on otettu mukaan lakiin lähinnä siksi, että yhteisölainsäädännössä on vastaavaa sääntelyä. Yleisesti ottaen tilintarkastuksen on otettava huomioon kaikki säätiölaissa muuttuneet seikat toteuttaakseen tarkastustehtävänsä asianmukaisesti. Esimerkiksi ilman hallinnon muutosten huomioimista tai konsernitilinpäätöksen tarkastamista ei voida kunnolla ottaa kantaa siihen, onko hallitus toiminut sille säätiölaissa asetettujen valtuuksien rajoissa tai onko yhtiö taloudellinen tila esitetty konsernitilinpäätöksessä niin, että kyseessä olisi vain yksi kirjanpitovelvollinen.

Tilintarkastajan toimenkuvaan voidaan siis olettaa tulleen monia uusia näkökulmia huomioitavaksi, ja onhan lakimuutoksessa tilintarkastajallekin paljon uutta opittavaa. Asiantuntijuus säätiöistä auttaa omaksumaan muutokset, mutta toisaalta esiin nousee kysymys siitä, miten moni tilintarkastaja hallitsee säätiölainsäädännön muutokset ja toisaalta onko asiantuntevia tarkastajia riittävästi. Rotaatiosäännöstä sovellettaessa tulisi pystyä takaamaan, että seuraavakin tarkastaja tuntee säätiöiden erityispiirteet, ettei Vierroksen (2014, 39) aavistelema skenaario siitä, että osaavia tarkastajia on liian vähän, toteutuisi.

Lopuksi todettakoon, että SL 14:6 § lisättiin tilintarkastajalle oikeus ilmoittaa rekisteriviranomaiselle tarkastamaansa säätiötä koskevista havainnoista, mikäli hän katsoisi niiden olevan PRH:lle tarpeellisia viranomaisvalvonnan suorittamiseksi. Ilmoittaminen voi tapahtua esimerkiksi luovuttamalla tilintarkastuspöytäkirja PRH:lle. Näin tietoa ei tarvitse lisätä kertomukselle, etenkin, jos kyse on säätiölle mahdollisesti epäedullisesta tiedosta. Lain valmistelussa on todettu, että ilmoitusoikeus eriyttäisi tilintarkastajan ja säätiön johdon välistä suhdetta. (HE 166/2014, 176-177.) Tavallaan siis vahvistaisi tilintarkastajan riippumattomuutta suhteessa säätiöön. Lain esitöissä on kuitenkin tähdennetty, että vaikka tällä tavoin voidaan jatkossa ilmoittaa PRH:lle havainnoista, ei uusi toimintatapa poista tilintarkastajan velvollisuutta ilmoittaa tarpeen vaatiessa havainnoista tilintarkastuskertomuksella (HE 166/2014, 177).

Lainvalmistelun aikana on esitetty tilintarkastajalle myös ilmoitusvelvollisuutta, mutta tämä ehdotus ei ole edennyt valmisteluvaihetta pidemmälle. Lausuntopyyntöjen yhteydessä tilintarkastajat ovat todenneet, että ilmoitusvelvollisuudesta voisi aiheutua haittaa tilintarkastuksen suorittamiseen (OM 44/2013, tiivistelmä sivu). KHT yhdistys on lisäksi lausunnossaan todennut, että tilintarkastajan luovuttaessa tietoja rekisteriviranomaiselle, pitäisi tilintarkastusdokumenttien salassapito turvata

(OM 44/2013, 160). Voi siis olla, että tilintarkastajat ovat kokeneet ilmoitusvelvollisuuden ongelmalliseksi ammattinsa eettisten vaatimusten takia.

### 3.4.3 Muu valvonta

Pykäläinen-Syrjänen (2007, 424) on kannattanut säätiön valvonnan osalta itsesääntelyn lisäämistä. Osakeyhtiölain kaltaisten corporate governance -säästösten sisällyttäminen säätiöiden toimintaan, olisi hänen ehdotuksensa mukaan ollut yksi avain tehokkaampaan säätiötoimintaan. Tietyllä tapaa tällaista ajattelumallia ja säätiöiden mahdollisuutta itse vaikuttaa toimintaansa on toteutettu säätiölain uudistuksessa.

Kuten jo säätiön johdon osalta selvennettiin, ovat vastuusuhteet eri toimijoiden välillä nyt tarkemmin määritellyt. Mikäli säätiölle on päätetty valita toimitusjohtaja, on hän toiminnastaan vastuussa hallitukselle (SL 3:15 §) ja hallitus taas hallintoneuvostolle, jos säätiöllä tällainen toimielin on (SL 3. luku). Sisäistä valvontaa edistävät myös johdolle määritelty huolellisuus- ja lojaliteettivelvoite. Sisäinen valvontaympäristö on määritelty aiempaa selkeämmin, mutta toisaalta samalla on tarkennettu, missä asioissa päätösvalta kuuluu vain hallitukselle tai hallintoneuvostolle ja missä asioissa valtaa ja vastuuta voidaan jakaa säätiön omien toiveiden mukaan. Näin uusi säätiölaki jättää säätiölle itselleen sitä harkintavaltaa, jota Pykäläinen-Syrjänenkin on toivonut.

Myös Aro (1971, 313-314) on ollut sitä mieltä, että säätiön tarkoitusta olisi helpompaa toteuttaa, mikäli säätiöt voisivat vapaammin muuttaa sääntöjään. Hänen mukaansa säätiöiden olisi helpommin voitava muuttaa sääntöjään, koska muuttuva maailma vaatii muutosta myös säätiöiltä. Hallituksen esityksessä (166/2014, 47) on todettu, että sääntömuutosta varten ei tarvita enää erillistä vahvistamista. Toisaalta SL 6:1.2 §:ssa todetaan, että säätiö voi halutessaan suhtautua asiaan tiukemmin säännöissään ja vaatia, että määrätyn tahon on suostuttava tehtävään sääntömuutokseen. SL 6:1§:ssä säädetään lisäksi, että säätiön perustajalla olevaa moiteoikeutta ei voida edes sääntömuutoksella ottaa häneltä pois, ellei hän tähän muutokseen itse suostu. Olennaista on kuitenkin se, ettei säätiön enää jatkossa tarvitse perustella sääntöjensä muuttamista (HE 166/2014, 128), säätiön omaan harkintavaltaan ja näkemykseen säätiön toiminnan osalta tarpeellisista muutostoimista luotetaan siis jatkossa aiempaa enemmän.

Kilpinen et al. (2015, 56) ovat myös maininneet säätiöllä olevan monia mahdollisuuksia suunnitella ja toteuttaa sisäistä valvontaansa. Esimerkkeinä on mainittu muun muassa valtuudet ostojen tekemiseen ja säätiön varojen sijoittamiselle säädetty suuntaviivat. Pykäläinen-Syrjänen (2007) ajatuksien tavoin kyse on Kilpisen et al. mukaan säätiön ”sisäisistä pelisäännöistä”. He korostavat

säätiössä valtaa käyttävien yhteistyötä säätiön tarkoituksen ja sääntöjen mukaisen toiminnan toteuttamisessa. Säätiön sisäisen valvonnan tueksi voidaan myös hankkia sisäinen tarkastaja, mutta tähän säätiölaki ei velvoita.

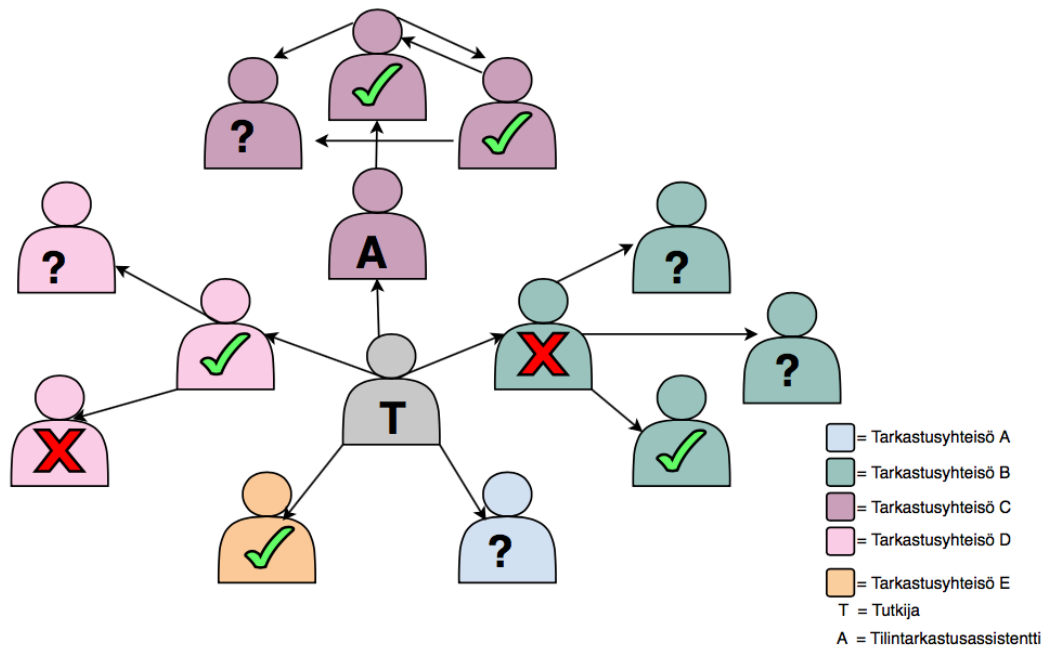
## 4 AINEISTO JA SISÄLLÖNANALYYSI

Tässä luvussa esitellään tutkimuksen empiirinen osio. Alaluvussa 4.1. kuvataan tutkimuksen aineisto ja esitellään tutkimukseen osallistuneet henkilöt. Seuraavassa alaluvussa keskitytään sisällönanalyysiin, jota sovellettiin tutkimustulosten purkamisessa. Alaluvut 4.3–4.5 esittelevät tutkimuksen tulokset ja niiden pohjalta suoritettua analyysia ja sitovat tuloksia luvuissa 2 ja 3 esitettyyn teoreettiseen viitekehykseen.

### 4.1 Aineisto

Laadullisessa tutkimuksessa puhutaan harkinnanvaraisesta otannasta, tarkemmin näytteestä (ks. Tuomi & Sarajärvi 2009, 86; Eskola & Suoranta 1998, 18). Tällä tarkoitetaan, että aineisto pyritään keräämään juuri niiltä henkilöiltä, joilla on ymmärrystä ja kokemusta tutkittavasta asiasta (Tuomi & Sarajärvi 2009, 85). Harkinnanvarainen otos on tässä tutkimuksessa kerätty tilintarkastajien joukosta, sillä kaikki auktorisoidut tilintarkastajat ovat kelpoisia säätiöiden tarkastajiksi, mutta kaikilla heistä ei ole erikoistumista säätiölakiin ja säätiöitä koskeviin kysymyksiin. Tarkemmin tämän tutkimuksen kohderyhmä ja näyte on kerätty kokeneiden, säätiöiden tarkastamiseen erikoistuneiden, auktorisoitujen tilintarkastajien joukosta.

Näytteen keräämisessä on hyödynnetty lumipallo-otantaa. Tuomi ja Sarajärvi (2009, 86) mainitsevat sen erityisenä tapana kerätä aineistoa, missä muutamien avainhenkilöiden haastattelujen kautta saadaan aina uusi haastateltava edellisen haastattelun avulla. Lumipallo-otantaa tukee myös se tosiasia, ettei listausta kaikista säätiöistä tarkastavista tilintarkastajista ollut saatavissa, vaikka sellaista PRH:lta tiedusteltiin. Bryman ja Bell (2003, 105) mainitsevatkin, että lumipallo-otanta on hyvä menetelmä silloin, kun ei tiedetä tarkkaan perusjoukkoa otannalle. Lumipallo-otannan lisäksi otannassa on piirteitä eliittiotannasta, sillä haastateltavat on valittu heidän tietämyksensä pohjalta (Tuomi et al. 2009, 86). Koskinen, Alasuutari ja Peltonen (2005, 112) taas ymmärtävät eliitin päätöksentekijöinä. Määrittely sopii tilintarkastukseen, sillä auktorisoitu tilintarkastaja tekee aina lopulliset päätökset tilintarkastusta koskien, vaikka hänellä olisikin takanaan iso tarkastustiimi. Alla olevassa kuviossa 7 on esitelty tutkimuksessa suoritettua otantaa.



Kuvio 7. Haastateltavien otanta lumipallo- ja eliittiotantaa hyödyntäen

Kuviossa 7 tutkija on keskellä ja nuolet kuvaavat hänen yhteydenottojaan kontakteihin sekä haastateltaviin tarkastajiin. Tutkijasta lähtevät nuolet ovat ensimmäisiä yhteydenottoja, jotka tarkastusyhteisöihin on tehty tutkijan itsensä toimesta. Kontakteista lähtevillä nuolilla taas kuvataan haastateltavien ehdotuksia jatkohaastatteluja varten ja tutkijan suorittamia yhteydenottoja näihin haastateltaviin. Yhteydenotot on suoritettu sähköpostitse tai kasvokkain ja vastaus on yhteensä 13 yhteydenotosta saatu kahdeksaan.

Haastateltavia on kontaktoitu neljästä suurimmasta tarkastusyhteisöstä sekä yhdestä pienemmästä tarkastusyhteisöstä. Tilintarkastusyhteisö A:han ei kuitenkaan koskaan saatu yhteyttä. Kiinnostusta ja aikaa tutkielmaan osallistumiseen löytyi lopulta neljästä eri yhteisöstä yhteensä viiden tarkastajan toimesta, jotka on merkitty kuvioon vihrein väkäsin. Lisäksi kaksi tarkastajaa oli kiinnostuneita, mutta aikataulullisista syistä he eivät voineet osallistua tutkimukseen, nämä tarkastajat on merkitty kuvioon 7 punaisin rastein. Kysymysmerkein on merkitty tarkastajat, jotka eivät vastanneet haastattelupyyntöön tai joiden kanssa aikataulusta ei koskaan päästy yhteisymmärrykseen. Taulukossa 3 on esitelty tutkimukseen osallistuneet tarkastajat.

Taulukko 3. Tutkimukseen osallistuneet tarkastajat

Haastateltu	Tarkastaja 1	Tarkastaja 2	Tarkastaja 3	Tarkastaja 4	Tarkastaja 5
Sukupuoli	Nainen	Nainen	Nainen	Nainen	Mies
Vuodet auktorisoituna tarkastajana	16	7	22	15	1,5
Vuodet säätiöiden tilintarkastajana	~10	~7	~10	15	5*
Tarkastettavien säätiöiden määrä	~10	~5	~6	9	4
Konsernissa emosäätiönä	~5	4	0	2	1

\* Tarkastaja laski mukaan vuodet, jolloin hän ei ollut toiminut auktorisoituna tarkastajana vaan osallistunut tarkastukseen nuoremman tarkastajan roolissa.

~ Tarkastaja ei muistanut täsmällistä määrää, mutta tiesi esitetyn luvun ainakin pitävän paikkaansa

Tarkastajat 1, 3, 4 ja 5 edustivat niin kutusuttuja Big 4 –tarkastusyhteisöjä<sup>20</sup> ja tarkastaja 2 työskenteli pienemmän tarkastusyhteisön alaisuudessa. Kaikki muut, paitsi tarkastaja 5 olivat varsin kokeneita tilintarkastajia ja heillä oli myös usean vuoden kokemus säätiöiden tarkastamisesta. Tarkastaja 5 oli kuitenkin osallistunut säätiöiden tilintarkastukseen jo nuorempana tilintarkastusasiantuntijana työskennellessään, joten hänellä oli tutkijan näkemyksen mukaan riittävät edellytykset osallistua tutkimukseen haastateltavan roolissa. Kestoltaan haastattelut vaihtelivat noin 35 minuutista noin 52 minuuttiin.

Aineiston keräämistä vaikeuttivat aikapaineet, haastattelut pyrittiin toteuttamaan ennen vuoden vaihdetta, syksyllä 2016, mutta tilintarkastajien kalenterit olivat varsin täyteen varattuja. Tämän takia yksi haastatteluista päädyttiin toteuttamaan vasta keväällä 2017. Haastattelujen keruuta saattoi vaikeuttaa myös se, haastateltavat ohjasivat haastatteluja vain oman yhteisönsä asiantuntijoille ja läpileikkaus koko tarkastuskenttään suhteutettuna on voinut jäädä liian pieneksi. Tämän riskin minimoimiseksi pyyntöjä kuitenkin lähetettiin kaiken kaikkiaan viiteen tarkastusyhteisöön ja yksi yhteisö valittiin Big 4 –yhteisöjen ulkopuolelta. Toisaalta tutkimuksella haettiin tilintarkastajien henkilökohtaista näkökulmaa, eikä heidän edustamansa yhteisön näkökulmaa lakimuutokseen, joten loppuen lopuksi ei alkuoletuksen perusteella ollut väliä, mitä tarkastusyhteisöä haastateltava edusti.

Myös Koskisen ym. (2005, 113–115) eliittiotannalle määrittämät rajoitteet tietosuojasääntelyiden ja tavoitettavuuden vaikeuden osalta aiheuttivat haasteita aineiston keruulle. Haastateltavien löytäminen

<sup>20</sup> Neljään suurimpaan tarkastusyhteisöön, eli niin sanottuihin Big 4 -yhteisöihin kuuluvat Deloitte, Ernst & Young, KPMG ja PricewaterhouseCoopers.

on ollut melko helppoa, mutta kiireelliset aikataulut ja tiukat salassapitosäännökset ovat voineet vaikuttaa tietojen saantiin haastattelulla. Salassapitoa koskeva ongelma on kuitenkin pyritty ratkaisemaan takaamalla haastattelujen anonyymius ja toisaalta pitämällä haastattelukysymykset yleisluontoisina.

## 4.2 Sisällönanalyysi

Tutkimuksessa on suoritettu sisällönanalyysi. Haastattelut on saatettu tekstimuotoon litteroimalla, jonka jälkeen aineisto on Milesin ja Hubermanin (1994) kolmivaiheisen prosessin mukaisesti ensin pelkistetty, sitten klusteroitu ja lopuksi abstrahoitu (Tuomi & Sarajärvi 2009, 108). Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että aineisto on saatettu ensin tekstimuotoon litteroimalla se sanatarkasti. Litteroinnin jälkeen aineistoa on luettu läpi huolella, jotta siitä on voitu muodostaa tarkka kokonaiskuva. Sen jälkeen aineistosta on korostettu analyysiyksiköjä, jotka voitiin määrittää joko sanoiksi, lausetta lyhyemmiksi kokonaisuuksiksi tai ajatuksia kuvaaviksi lausekokonaisuuksiksi (Tuomi & Sarajärvi 2009, 110).

Analyysiyksiköt ovat olleet alkuperäisilmauksia sille, millaisia puolia tilintarkastajan näkökulmaan uuteen säätiölakiin liittyy. Havaittaessa yhteneväisyyksiä alkuperäisilmausten välillä, on niille muodostettu yhteisiä alaluokkia. Nämä alaluokat on ryhmitelty eli klusteroitu jälleen yhteneväisyyksien pohjalta yläluokiksi ja edelleen pääluokiksi. Lopulta on muodostettu yksi yhteinen yhdistävä luokka kaikille pääluokille ja näin aineisto on abstrahoitu, eli liitetty empiria teoreettisiin käsitteisiin muodostamalla teemoja, jotka ovat kuvanneet aineistoa. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 109–113.)

Analyysi on aineistolähtöistä, mutta siinä on myös piirteitä teorian ohjaavuudesta, sillä vaikka analyysiyksiköt on muodostettu suoraan litteroiduista haastatteluista, on agenttiteoria ohjannut osaltaan analyysin etenemistä (Tuomi & Sarajärvi 2009, 96) ja etenkin tilintarkastajan roolin määrittämistä säätiökentässä. Lisäksi teoreettinen viitekehys vaikutti osaltaan haastattelurungon muodostamiseen.

Luvussa 5 esitellään haastattelujen sisällönanalyysin kautta tehdyt havainnot siitä, miten uusi laki on tilintarkastajien näkökulmasta toteutunut ja miten se on mahdollisesti vaikuttanut tilintarkastukseen säätiöissä sekä tilintarkastajan asemaan säätiön valvojana. Alalukujen 5.1 ja 5.2 osalta havaintoja peilataan tutkimuksen viitekehysten lukuun 3, jossa avataan säätiölain kokonaisuudistusta. 5.3



alaluvun osalta tuloksia tarkastellaan luvussa 2 esitettyyn agenttiteoriaan nähden. Sisällön analyysin pääluokat ja niihin liittyvät alaluokat jaoteltuna tutkimuskysymyksiin liittyvin havaintoryhmittäin on esitetty taulukossa 4.

*Taulukko 4. Analyysin rakentuminen ala- ja yläluokkien kautta*

SÄÄTILAIN TAVOITTEIDEN TOTEUTUMINEN												
Ajankohtaisen ja epäkohdat huomioivan lain tarve	Kyky ottaa huomioon säätiöiden toiminta ja tilanteet	Selkeämmät ja valvotummat säätiöt	Kehityskohdat: Lähipiiri, moninaiset säätiöt ja hallinnollinen taakka	Tarpeet on täytetty olennaisilta osin	Laista tukea väärinkäytösten havaitsemiseen	Väärinkäytökset eivät riipu laista	Lähipiirin täydellisen raportoinnin ja seurannan mahdollisuus	Avoimuus toteutuu säätiöiden tahdon ja raportoinnin kautta	Konsernitilinpäätös voi pahimmassa tapauksessa olla säätiölle työläs, mutta lisäarvoa tuottamaton laadittava	Konsernilaadinta vain yhden kerran harjoitus	Valvojen ja sidosryhmien vaatimukset edistävät avoimuutta	Lopullinen mielipide laista täsmentyy myöhemmin
Alaluokat												
- Uusi laki negatiivisen kehityksen torjumiseksi - Nykyiseen toimintaympäristöön istuva laki	- Erilaiset tarpeet huomioiva laki - Hyvin hyödynnettävä laki	- Säätiöt selkeämpiä toimijoita - Tehokkaampi ja näkyvämpi valvonta	- Lähipiirin laajuuden ongelmallisuus - Kaikenlaisten säätiöiden huomioiminen - Hallinto ei ole vähentynyt	- Säätilain ei tarvitse vastata kaikkeen - Laki riittävänä viitekehysenä	- Laki apuvälineenä väärinkäytösten havaitsemisessa - Viestinnän rooli keskeinen väärinkäytösten havaitsemisessa	- Laki ei poista epärehellisyttä - Toiminnan liittyminen väärinkäytöksiin	- Lähipiirin määrittelyn iso muutos - "Ääretön lähipiiri" - Lähipiirin lisäämä työmäärä - Eri säätiöillä erilaisia lähipiirejä	- Säätiöiden tahto edistää avoimuutta - Laajemmalla raportoinnilla avoimempaa toimintaa	- Historian ja rakenteen aiheuttamat ongelmat konserniraportoinnissa - Konsernin lisäämä työmäärä - Konsernilla lisäarvoa	- Säätiökonsernien laadinnan hallittavuus	- Avoin raportointi toteutuu, kun sitä edellytetään	- Uudistuksen tuoreus vaikeuttaa sen arviointia
SÄÄTILAIN SOVELTAMINEN KÄYTÄNTÖÖN						LAKIMUUTOKSEN VAIKUTUKSET TILINTARKASTUKSELLE						
Sääntöjen aktiivinen muuttaminen lakia vastaavaksi	Rakenteellisten ratkaisujen tarkastelu ja hyödyntäminen aloitettu	Säätiöt ottaneet lain vastaan melko hyvin	Säätiöiden hyvä valmistautuminen auttanut lain hyvässä haltuunotossa	Konsultoinnin määrä eri tilanteissa on ollut kasvussa	Uudet raportointivaatimukset ja määritellyt vaativat vielä opettelua	Johdolla vastuu määrittellä asiat uuden lain mukaisesti, tilintarkastaja vain ottaa kantaa näihin määrittelyihin	Tarkoituksen toteutumista on helppo arvioida, jos raportointi on avointa	Tilintarkastuksen kulkua on jouduttu miettimään	Tavanomainen on hyvä käsite palkkioista lausumiseen, koska sitä voi vertailla ja se ei ole mielipideriippuvainen	Muutamia uusia tarkastettavia asioita rakennemuutosten yhteydessä	Jos ei ole selkeää vertailukohtaa, voi tavanomaisuuden määrittely olla vaikeaa	Hallinnon tarkastuksessa painopisteitä ja huomioitavia asioita, mutta ydin ei ole muuttunut
Alaluokat												
- Sääntöjen muuttaminen pohdinnassa useissa säätiöissä - Tilintarkastajaa koskevien sääntöjen muuttaminen - Vanhentuneiden sääntöjen päivitys - Rakenne muutettu ja säännöt sen seurauksena	- Sulautuminen otettu käytäntöön - Rakenteen uusiminen - Toimielinten asemien pohdinta säätiön toimintaympäristön takia	- Neutraali ja positiivinen vastaanotto - Ihmettely - Kokemuksen vaikutus	- Lain implementointi sujunut hyvin - Hyvä valmistautuminen	- Asiakkaan tukeminen lain muuttuessa - Asiakkaan neuvonta konsernitilinpäätöskysymyksissä - Neuvonta lähipiirikysymyksissä - Neuvonta haastavissa tilanteissa	- Konserniraportoinnin uutuus - Lähipiirin raportoinnin laajuus - Huolellisuutta toimintaan - Vertailukohdan puute	- Johto määrittää palkkojen tavanomaisuuden - Rekisterin puute ei poista määrittelypakkoa - Kyselyt ja lomakkeet lähipiirin määrittelyn välineinä - Johdon huomioitava säännöt	- Avoin raportointi avaa tarkoituksen toteutumisen	- Tarkastuksen aikajanan pohtiminen - Muistilistaa tarkastukseen	- Tavanomaisuus ei ole mielipideaasia - Toimintaympäristön apu palkkojen arvioinnissa - Tavanomainen on vertailtavissa	- Tarkastettavat suunnitelmat - Uudet lausunnot ja määritellyt	- Vertailukohdan löytämisen vaikeus	- Uusia painopisteitä tarkastuksessa - Uusi laki ei ole tuonut uusia asioita hallinnon tarkastamiseen - Uusi laki tuonut selkeyttäviä määrittelyjä - Lähipiirin hallinnon ja raportoinnin tarkastaminen
TILINTARKASTAJAN ROOLI SÄÄTIÖKENTÄSSÄ						LAKIMUUTOKSEN VAIKUTUS TILINTARKASTAJAN RIIPPUMATTOMUUTEEN						
Tilintarkastaja on riippumaton, lakisääteistä toimea suorittava, mutta omistajattomuuden takia merkittävää toimijaa lähellä säätiötä	PRH on perustajan tahtoa etäältä puolustava ja rajat asettava elin	PRH haastanut säätiötä raportoinnin asianmukaisuudesta	Tilintarkastaja on entistä läheisempi valvoja	Tilintarkastaja tuntee asiakkaan läheisemmin, mutta PRH:n kaltaista kokonaisuudeksi katsojaa tarvitaan	Säätiöasiantuntemuksen pitäminen hyvällä tasolla töiden jaon kautta	Rotaatiolla positiivinen vaikutus laadukkuuteen, vaikka riippumattomuus on turvattu muutenkin	Ilmoitus oikeutta ei tarvita, koska tilintarkastaja tuntee velvollisuutensa tarpeen vaatiessa muutenkin.	Ilmoittamista PRH:lle tarvitaan hyvin harvoin	Ilmoittaminen PRH:lle riippuu tilanteesta, mutta asian on oltava painava	Ilmoitusvelvollisuuden tuomat vaikeudet		
Alaluokat												
- Tarkastaja on tarkastaja - Omistajattomuuden takia merkittävää toimijaa - Riippumaton toimija - Entistä korostuneempi rooli - Läheinen toimija	- PRH etäinen valvoja - PRH viimeisen sanan sanojana - PRH päämiehen roolissa	- PRH:n valvonta todella tiukkaa ja tarkkaa - PRH:n valvonta aiheuttanut mietintää	- Säätiön ja tilintarkastajan suhde tiivistynyt	- Laajempi näkemys asiakkaan arkipäivästä - PRH:n valvonnalla eri perspektiivi - Valvoja ei ole liikaa	- Säätiöasiantuntemus on hyvä - Tilintarkastuskentällä - Töiden jakaminen	- Laadun ja laatuvaruuden takaaminen rotaatiolla - Riippumattomuus ilman rotaatiotaikin - Pitkä asiakassuhde ja riippumattomuus	- Ilmoitus oikeutta käytetty vähän - Pöytäkirjan ja kertomuksen kautta tieto PRH:lle - Raportointi voi johtaa asiakassuhteen loppumiseen - Velvollisuus jo ammattietiikan kautta - Eettiset säännöt velvoittavat - Ilmoittaminen riippuu aina tilanteesta	- Asiakas aina ensin - Ilmoittaminen viimeisenä keinona	- Merkittävät, joissa on toimittu väärin - Ilmoittaminen tilanteesta riippuen	- Asiakkaan luottamuksen menetykset - Sanktiot		

## 5 TILINTARKASTAJIEN NÄKEMYS UUDEN SÄÄTIÖLAIN TAVOITTEIDEN TOTEUTUMISEEN

### 5.1 Uudelle säätiölaille asetettujen tavoitteiden toteutuminen

#### 5.1.1 Lakiuudistuksen tarpeellisuus

Säätiöiden toimintakenttä on vuosien saatossa muuttunut merkittävästi. Lain ajantasaistaminen on mainittu perusteena uudelle säätiölaille useassa kohtaa oikeusministeriön lainvalmisteluaineistoa. Myös tilintarkastajien mielestä vanhan säätiölain kirjoitusasu ja sisältö olivat vanhentuneita, mitä VM:kin (2016) on painottanut asettaessaan lain nykyaikaistamisen lakiuudistuksen päätavoitteeksi. Säätiöiden toiminnan onkin koettu muuttuneen vuodesta 1930, milloin säätiölaista ensimmäisen kerran säädettiin. Uuden lain toivotaan huomioivan paremmin säätiöiden yhteiskunnallinen rooli ja asema julkisen sektorin palveluiden täydentäjänä.

*”Kyl se tarpeellinen oli, kun ajattelee, että tosiaan se vanha säätiölaki oli luotu -32 ja sinällään, jo sanotaan, koko se säätiöympäristö, tai mitä säätiöt tekevät, on muuttunut. Nythän hyvin paljon säätiöt toimivat tämmöisellä, vähän niin kun sosiaalisella kentällä. Täydentää kunnan tai valtion palveluita, mikä varmaan on aika erilainen tilanne, kun se on ollut silloin -32 vuonna.” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Lain rakenteen ja sisällön uudelleenmäärittely ei kuitenkaan ole ollut ainoa syy sille, miksi lakia on ollut tarpeen uudistaa. Esimerkiksi säätiökentällä tapahtuneet väärinkäytökset ovat vaikuttaneet lakiuudistukseen.

*”Ja sitten varsinkin, kun julkisuudessa oli niitä tapauksia, et missä oltiin selvästikin, tai ainakin julkisuudessa oletettujen tietojen mukaan, käytetty vähän oman edun tavoitteluun niitä säätiöitä...” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Lindhin (2011) artikkelissa mainitut väärinkäytöstapaukset ovat siis jääneet tilintarkastajienkin mieleen. Etenkin tarkastaja 4 (16.12.2016) on maininnut väärinkäytökset nimenomaan lakimuutosta vauhdittavina tekijöinä. Uutta lakia tarvitaankin negatiivisen kehityksen torjumiseksi ja huomioimaan säätiöiden toimintaan liittyviä epäkohtia.

### 5.1.2 Tavoitteiden toteutuminen yleisesti

Uuden lain koetaan vastaavan sille asetettuihin tavoitteisiin melko hyvin. Laissa huomioidaan nyt paremmin toiminnaltaan erilaiset säätiöt ja niiden eri tilanteet, ja etenkin jatkuvarahoitteisten säätiöiden toiminta. SL 1:7 § mahdollistaakin säätiöille nykyisin liiketoiminnan harjoittamisen niin varojen keräämiseksi kuin varallisuuden hoitamiseksi. Laki on vastannut myös väärinkäytöstopauksien herättämään yleiseen huoleen säätiöiden toiminnan asianmukaisuudesta.

*”No tavoitteina varmaan ihan onnistuneita ajatuksia, et jos ajattelee, mitä ihan julkisuudessakin on ollut tästä, et pitäisi ehkä läpinäkyvämmiin osittain sitä, että säätiöt toteuttavat tarkoitustaan.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Lain tavoitteet selkeämmistä pelisäännöistä, avoimuudesta ja tehokkaasta valvonnasta mahdollistavat sen, että säätiöiden toiminnan tarkoituksenmukaisuutta on helpompi seurata. Tarkastaja 2 korostaa tarkoituksenmukaisuuden arviointia seuraavasti.

*”Itse ajattelen, että sillä [lakiuudistuksella] ei ole tilintarkastukseen niin suurta välitöntä merkitystä, vaan se tulee enemmän sitä kautta, että nyt tilintarkastaja ei ole enää ainoa, joka puhuu sitä asiaa; ’By the way, teillä on myöskin tarkoitus’. Että se tulee niin kun sitä kautta se hyöty tilintarkastukseenkin.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Säätiöiden toiminnan tarkoituksenmukaisuudesta ollaan nykyisin laajasti kiinnostuneita, eikä tilintarkastaja ole enää ainoa, joka kiinnittää siihen huomiota. Asiaan lienevät vaikuttaneen säätiökentällä tapahtuneet väärinkäytökset ja toisaalta lisääntynyt valvonta sekä avoimempi raportointi, johon uusi säätiölaki edellyttää.

Uusi laki on myös koettu hyvin hyödynnettäväksi. Laki sisältää nyt perusasiat, ja laille asetetut tavoitteet selkeydestä, etenkin hallinnon osalta, avoimuudesta ja valvonnan tehostamisesta ovat tarkastajien mielestä olleet riittäviä. Lain rakenteen selventämisen jälkeen lakia on ollut myös helpompaa hyödyntää.

*”–, se on semmoinen selkee kokonaisuus, ja helppo lukea, mutta myöskin siihen on helppo viitata ja se on sillä tavalla tuore laki, niin silloin siihen on aina myöskin helppo nojata.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Tilintarkastajan ammatissakin lienee tarvetta viitata lakiin aika ajoin, ja kun viittaaminen on helppoa, on myös asiakassäätiölle helpompaa perustella erilaisia päätöksiä. Toisaalta asiakassäätiönkin on helpompi löytää laista perusteita sille, miten erilaisissa tilanteissa tulee toimia. Rakenteen

selventäminen näkyy erityisesti siinä, miten uusi laki on kirjoitettu; uusi laki on rakenteellisesti jaettu osioihin, lukuihin ja pykäliin.

Tarkastajien mielestä uusi laki vastaa paremmin reaalia maailmaa. Näin ollen tilintarkastajien korostama tarve ajantasaiselle laille vaikuttaa ainakin tarkastajien mielestä toteutuneen hyvin. Säätiöiden toiminta on jatkossa selkeämpää. Etenkin johdon tyhjentävä määrittely SL 3:1 §:ssä on koettu tärkeäksi. Uuteen lakiin kirjatut oletus säännökset luovatkin tiettyä yhtenäisyyttä säätiöiden johdolle ja niiden toiminnalle, eivätkä säätiöt voi liialti poiketa näistä määrittelyistä. Esimerkiksi toimitusjohtajan roolia on selkiytetty sen ollessa jatkossa aina toimisuhteessa säätiöön oleva toimielin, eikä työsuhteessa säätiöön oleva taho. Tilintarkastajat pitänevät juuri näitä lakiin tulleita linjanvetoja tarpeellisina, sillä ne todennäköisesti helpottavat myös heidän työtään heidän arvioidessaan, onko johdolla ollut riittävät oikeudet ja valtuudet suorittaa tiettyjä hallinnollisia ja taloudellisia toimia.

Edelleen säätiöiden yleisen aseman ja yhteiskunnallisen merkityksen on lakimuutoksen seurauksena koettu selkiytyneen, sillä hänen säätiöt ovat ja ovat olleet varsin erikoisia toimijoita muihin organisaatioihin verrattuna. Tällainen erikoisuus korostuu esimerkiksi Verniksen et al. (2006) kuvaamassa voittoa tavoittelemattomien organisaatioiden sidosryhmäkaaviossa, jonka pohjalta säätiöidenkin voidaan katsoa olevan toiminnastaan vastuullisia koko yhteiskunnalle. Uusi laki on pyrkinyt vähentämään erikoisuutta ottamalla mallia osakeyhtiölaista ja selkeyttämällä eri toimielinten suhteita toisiinsa ja jakamalla vastuuta eri toimielinten kesken.

Laissa painotettu selkeys ulottuu myös säätiöiden valvontaan. Tehostuneen valvonnan on koettu ilmentyneen etenkin PRH:n suorittamassa valvontatyössä.

*”Et nyt PRH:han on toteuttanut hyvin laajan valvontakierroksen tänä vuonna, niin uskoisin, että kaikilla näillä saadaan nyt sit sitä [toimintakertomusraportointia] kehitettyä kyllä ja et se avoimuus oikeasti lisääntyy ja saadaan —, niin kun parempaa informaatiota niistä säätiöistä.”*  
(Tarkastaja 4, 16.12.2016)

Tehostuneen viranomaisvalvonnan avulla voidaan saavuttaa raportoinnille asetetut tavoitteet paremmin ja lisätä säätiöiden toiminnan avoimuutta. Lakimuutosprosessissa tilintarkastajat ovat lisäksi kokeneet tärkeäksi keskustelun, jota muutosta vaatineista lain kohdista on käyty. Voidaankin ajatella, että valvontaan liittyvien asioiden saama julkisuus on jo itsessään tehostanut valvontaa.

Säätiölaille asetetut tavoitteet ovat olleet tilintarkastajien mielestä onnistuneita. Säätiölain ei tarvitse yksin vastata kaikkiin säätiöiden kohtaamiin ongelmiin, sillä säätiöiden toiminta on sidottu myös muihin lakeihin, joista voidaan tarvittaessa etsiä ratkaisua ongelmiin.

*”No ei mulle tuu nyt mieleen, että... Et kuitenkin on sitten tämä kaikki muukin lainsäädäntö, mikä koskee säätiöitä, niin... Mitään erityistä tuu mieleen.” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Toisaalta kyse voi olla myös siitä, etteivät tilintarkastajat säätiön valvojina osaa suoraan tunnistaa samoja kehitystarpeita kuin esimerkiksi säätiöiden sisällä toimivat hallituksen jäsenet tai toimitusjohtajat. Tätä ajatusta puoltaa esimerkiksi se, että erään tarkastajan mukaan, hän ei ole ikinä edes tarkastellut lakiuudistusta siltä kannalta, että siinä oltaisiin voitu huomioida joitakin muita tavoitteita. Lisäksi uutta lakia korostettiin riittävänä viitekehyksenä, joka takaa säätiöille puitteet toimia samalla kun valvonta pyrkii takamaan sen, että lakia toteutetaan.

### **5.1.3 Valvonnan tehostuminen osana väärinkäytösten ehkäisemistä**

Tilintarkastajien mielestä säätiöiden toimintaan liittyviä haasteita ja väärinkäytöstopauksia voidaan havaita uuden lain avulla paremmin.

*”Nimenomaan siinä, että kun se on sinne lakiin kirjoitettu ja niin kun julkiseen keskusteluun nostettu, niin se ehkäisee jo sitä kautta ja sitten se ennen kaikkea, niin kun tilintarkastuksessakin niin, niitä havaitaan sitten tai voidaan helpommin havaita, kun nämä asiat [lähipiiritapahtumat] pitää tarkastaa.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Väärinkäytöksistä käydyllä julkisella keskustelulla ja lakimuutoksella koetaan olleen ennaltaehkäisevä vaikutus väärinkäytösten realisoitumiseen. Säätiön suorittama lähipiirin määrittelyn ja tilintarkastajien suorittama lähipiiritapahtumien tarkastaminen ovat tarkastajien mukaan keskeisiä osa-alueita väärinkäytöstopauksien havaitsemisessa. Tarkastajat ovat myös korostaneet toimintakertomusraportoinnin, ja erityisesti toiminnan tarkoituksenmukaisuudesta annettujen tietojen, merkitystä säätiön toiminnan asianmukaisuutta arvioitaessa.

Myös uudella tilintarkastajan ja viranomaisvalvojan tiedonvaihtoa koskevalla SL 14:6 §:llä saattaa olla positiivinen vaikutus valvonnan tehostamiseen ja väärinkäytösten havaitsemiseen.

*”–, mutta kyllä jos ajattelee sitten tota valvonnan tehostumista niin kun siltä kantilta, että valvojan ja tilintarkastajan yhteistyötä ja tiedonvaihtoa ja tämän tyyppistä on niin kun helpotettu niin varmaan se tuo siihen kyllä sitten... Sinänsä tehokkuutta, että tota...” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Viestintä ja raportointi ovat kuitenkin lopulta säätiön omalla vastuulla, eikä tarkastajien mukaan väärinkäytöksiä voida raportoinnilla ja lakimuutoksella tai valvontaviranomaisten välisellä tiedonvaihdolla täysin estää, vaan niihin voidaan lähinnä vain puuttua. Väärinkäytöstapauksiin liittykin yleensä ihmisten epärehellinen toiminta ja toimintaympäristön kontrollien puute, eikä lailla yksin voida muuttaa yksittäisen säätiön toimintatapoja.

*”No jotenkin mä en ehkä siihen sitten taas niin vahvasti usko, että sitten itsessään tämä laki vaikuttaa ihan kauheasti, koska jos siellä jotain väärinkäytöksiä tehdään, niin kyllä niitä aika pitkälle pystytään kuitenkin peittelemään...” (Tarkastaja 5, 24.5.2017)*

Lailla voidaan säätää väärinkäytöksiä ehkäiseviä normeja, mutta aina kun väärinkäytöksiä tehdään, on väärinkäytöksen tekijällä yleensä myös mahdollisuuksia peitellä tapahtunutta. Tarkastajat ovatkin todenneet, että jos säätiön johdolla on halu tehdä väärinkäytöksiä, on heillä myös keinot niiden tekoon. Mahdollisuudet väärinkäytöksiin korostanevat säätiön sisäisen valvonnan ja kontrolliympäristön toimivuuden merkitystä, ja vaikka säätiölain uudistuksella on pyritty luomaan tilivelvollisuusketjuja säätiön hallinto- ja toimielinten välille tehtävien- ja vastuunjaon avulla, on sisäisen valvonnan toimivuus lopulta säätiön ja sitä osana toimivien ihmisten vastuulla.

*”No se [väärinkäytösten torjunta ja havaitseminen] varmaan nyt sitten riippuu siitä valvonnasta, että miten hyvin se valvonta sitten toimii.” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Organisaation oman valvonnan lisäksi muidenkin valvojien tulisi suorittaa valvontaansa tehokkaasti, jotta väärinkäytökset voitaisiin havaita. Tarkastajat korostava, että valvonnan avulla voidaan puuttua paremmin väärinkäytöksiin, kun taas laki vain säätelee valvontaa ja sitä, miten sitä tulisi suorittaa.

#### **5.1.4 Avoimempi raportointi ja sen toteuttamisen haasteet**

Väärinkäytöksiin keskeisesti liittyy uuden säätiölain tavoite toiminnan avoimuudesta. Avoimuutta ja sitä kautta toiminnan läpinäkyvyyttä on säätiölakiin pyritty lisäämään lähipiiriä ja raportointia koskevalla sääntelyllä. Tilintarkastajien mielestä muutoksilla ei ole kuitenkaan täysin kyetty lisäämään avoimuutta. Esimerkiksi SL 1:8 § mukainen lähipiiri koetaan liian laajaksi ja haastavaksi määritellä.

*”No itseasiassa se on kyllä ollut aika, se on ollut suppeampi, että ei ole nähty niin laajana kuin nyt. Eli se on ne hallituksen jäsenet, avainhenkilöt siellä ja sitten heidän perheenjäsenet ja näin, mutta nyt se on niin kun...” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Aiemmin lähipiirinä ymmärretty joukko on ollut suppeampi rajoittuen lähinnä säätiössä toimiviin avainhenkilöihin ja heidän perheenjäseniinsä. Määritelmän laajentumisen seurauksena säätiöissä on ollut erään tarkastajan mukaan havaittavissa muutosvastarintaa, sillä lähipiiritapahtumien raportointi on muutoksen jälkeen koettu työlääksi. Säätiöt ovat jopa tiedustelleet, voisiko osan lähipiiritapahtumista jättää raportoimatta.

*”No, sinänsä aika neutraaleja, mutta jonkin verran tämmöistä muutosvastarintaa siinä mielessä, että kun just tämä lähipiirin, lähipiiritapahtumien selvittäminen on jonkin verran työlästä ainakin joissain säätiöissä, niin sitä kautta on tullut sitten vähän semmoista, et onko tämä nyt ihan pakollista. Tavallaan yritetään vähä oikaista siinä sitten, mutta kyllä ne kohtuu hyvin on suhtautunut siihen ja jos se on laissa määritelty, niin siihen on aina helppo vedota. Et ei tämä ole mikään meidän itse keksimä juttu, vaan...” (Tarkastaja 5, 24.5.2017)*

Raportointia hankaloittaa lähipiirin hallinnan vaikeus. Lähipiirisäännökset ovat erään tarkastajan mukaan lähtökohtaisesti hyvä asia, mutta määritelmän laajuus vaikeuttaa niin raportointia kuin valvontaakin. Lähipiiriä saatetaan määritellä niin laajaksi, ettei lopulta enää edes tiedetä, mikä taho kuuluisi lähipiiriin ja mikä ei. Esimerkiksi erään asiakassäätiön hallituksen jäsenten kautta muodostuvan lähipiirin koko oli jo yli 1000 henkilöä.

*”Se, mikä siinä niin kun haaste on, on nimenomaan se lähipiiri, että mä uskon, että sen osalta on hyvin kirjavaa käytäntöä sitten kuitenkin vielä, että miten sitä pystytään niin kun hanskaamaan... Vai pystytäänkö sitä ollenkaan hanskaamaan, et ainahan joku jonkunlaisen ratkaisun siihen tekee, mutta...” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Tarkastajien kokemuksen perusteella säätiöillä onkin vielä opeteltavaa sen suhteen, miten säätiön lähipiiriä hallitaan. Lopulta lähipiirin rajaaminen on säätiön itsensä vastuulla. Ehkä lain kirjainta ei lähipiirin osalta täysin voida noudattaakaan, vaan säätiön tulisi kyetä rajaamaan tunnistettu, laajin mahdollinen, lähipiiri. Mikäli kaikki säätiöt kuitenkin rajaisivat lähipiiriä täysin omien mieltymystensä mukaisesti, ei säätiölain asettama lähipiirin määritelmä välttämättä toteutuisi ollenkaan. Lisäksi lähipiirin ulottuminen tilintarkastajan perheenjäseniin koettiin myös tarpeettomaksi.

*”Joo, et se on, joo tilintarkastaja on ihan selvä, mutta sitten tilintarkastajastakin puolison, vaikka vanhempien sitten, jos olisi eronnut niin sitten niiden sinne niin kun tavallaan...” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Yksin tilintarkastajan lähipiiristäkin voi eri elämäntilanteiden perusteella muodostua varsin laaja ryhmä ja pohdinta siitä, kuinka lähipiiriyhteys saattaisi ulottua jopa entisiin elämänkumppaneihin,

kuvastaa hyvin lähipiirin määrittämisen haastavuutta. Lisäksi säätiön ikä ja tyyppi saattavat monimutkaistaa lähipiirin määrittelemistä tai SL 1:8§:n mukaisen lähipiirin käsitteen soveltamista.

*”No on se, just kun taas on tämä laaja käsite. Niin se on jossain määrin hankalaakin, koska monet säätiötkin voi olla semmoisia, että ne ovat, vaikka kymmeniä vuosia sitten perustettu ja lähipiiriin tai tähän laajaan lähipiiriin kuuluu myös säätiön perustaja. Niin eihän semmoisia välttämättä ole enää hengissä tai sitten, oliko siinä nyt, että sen perustajan perheenjäsenet ja tällaiset kuuluu lähipiiriin, niin yritä siinä sitten jäljittää mahdollisia perillisiä ja muita, et mites nämä nyt.” (Tarkastaja 5, 24.5.2017)*

Mikäli säätiö on perustettu monta vuotta sitten, voi olla vaikeaa tai lähes mahdotonta selvittää, mitkä henkilöt kuuluvat osaksi lähipiiriä ja keillä on ollut sukulaisuussuhde säätiön perustajaan. Säätiön emoyhteisö ja säätiön tyyppi taas vaikuttavat erään tarkastajan mukaan siten, että esimerkiksi kunnan perustaman säätiön lähipiiri, johon saattavat kuulua kunnan luottamushenkilöt ja heidän perheenjäsenensä, voi olla paljon laajempi kuin esimerkiksi sukusäätiön lähipiiri.

Haastavuus ja lähipiiridokumentoinnin työläys on saanut tilintarkastajien mukaan osan säätiöistä selvittämään lähipiiriään vasta silloin, kun taloudellisia toimia suoritetaan. Säätiöt ovat soveltaneet ja miettineet omia ratkaisujaan lähipiirin hallintaan ja sen dokumentointiin. Useat säätiöt ovat lakiuudistuksen jälkeisellä ensimmäisellä tilikaudella koonneet lisäksi tietoa lähipiiristään kyselyiden avulla tai aloittaneet lähipiirirekisterin ylläpidon, vaikka säätiölaki ei sellaisen ylläpitoon velvoita. Dokumentaatio on lisännyt edelleen säätiöiden hallinnollista työtä.

*”En mä usko, että mitenkään on niin kun vähentynyt [hallinnollinen taakka]. Siinä mielessä, että kun jotkut asiakkaat tekee sen lähipiiritapahtumien raportoinnin kyselylomakeperiaatteella, niin siitä ehkä tulee vähän lisää, jopa ehkä hallinnollista taakkaa, mutta toisaalta mä en niin paljon osaa ottaa kantaa, et miten paljon hallinnollista taakkaa se vanhan lain mukainen toiminta on edellyttänyt.” (Tarkastaja 5, 24.5.2017)*

Osittain hallinnollinen taakka aiheutuu tarkastajien mukaan siitä, että säätiöt suorittavat dokumentointia ensimmäisen kerran. Dokumentaation suunnittelu ja lomakkeiden laadinta vie aikaa, mutta esimerkiksi tarkastajan 4 mukaan valmiiden lomakkeiden ja rekisterien ylläpitäminen ja hyödyntäminen voi jatkossa vähentää hallinnollista vaivaa.

*”—, mutta kyllä mä sanon, että ekana vuonna, niin varmasti se on lisääntynyt, jos ajattelee, että lähipiiri, koko sitä selvitystyötä, mikä siihen on esimerkiksi täytynyt tehdä ja sitten jos on päätetty, että jonkun tyyppistä lähipiirirekisteriä, tai mikä se nyt oli, listausta jostakin*



*henkilöistä pidetään ja, ja lisätään sitten erilaisia, mietitään, että miten esimerkiksi apurahoja, että millaisia hakulomakkeita ja miten niitä muokataan... – – Jatkossa sitten kun se on kerran mietitty ja siellä on joku ruksikohta, niin sitten se ei ole isokaan juttu, mutta kyllä se varmaan... Lyhyellä aikavälillä ei ole hallinnollinen taakka vähentynyt, mutta ehkä sitten pidemmällä aikavälillä on.” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Säätiölaille asetettu avoimuuden lisäämisen tavoite ei kuitenkaan liity ainoastaan lähipiiriraportointiin, sillä SL 5:4 § asetti säätiöille velvollisuuden laatia konsernitilinpäätöksen. Konserniraportoinnilla pyritään kuvaamaan säätiöiden toimintaa kokonaisuutena, sillä osa säätiöistä on saattanut vanhan lain voimassa ollessa yhtiöittää tarkoituksensa toteuttamiseksi harjoitettavan liiketoiminnan, mutta sen ei ole välttämättä tarvinnut laatia konsernitilinpäätöstä.

Konserniraportoinnin suorittaminen ensimmäistä kertaa saattaa aiheuttaa säätiölle lisätyötä ja haasteita. Osa säätiöistä on hyvin vanhoja ja niiden pitkä historia sekä rakenne saattavat tilintarkastajien mukaan aiheuttaa ongelmia esimerkiksi konsernin omaisuususerien arvostuksessa.

*”No kauheasti mä en tota miettinyt, mutta mä nyt ajattelin lähinnä sitä, että jos se rakenne on joku vanha rakenne niin tavallaan sitten kaikkien niiden hankintamenojen ja muitten selvittäminen ja millä arvoilla niitä nyt sitten lähdetään konsolidoimaan, niin se vois olla ehkä tämmöinen haasteellisempi asia, mutta...” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Erään tarkastajan mukaan, jos yleishyödyllinen säätiö omistaa esimerkiksi itseään huomattavasti isomman kiinteistöyhtiön ei säätiökonsernin toiminnasta välttämättä välity oikea ja riittävä kuva konserniraportoinnin kautta, sillä kiinteistöyhtiön toiminta ei välttämättä ole yleishyödyllistä. Säätiön toiminnan ja tytäryhteisöiden toiminnan ymmärtämisen merkitys korostunee tilinpäätöksen lukijan näkökulmasta, eivätkä konsernitilinpäätöksen luvut välttämättä kerro lukijalle riittävästi, mikäli hän ei ymmärrä säätiön ja sen tytäryhteisöjen toimialoja.

Tarkastajat kuvaavat konsernin laadintaa säätiöissä, joissa sitä ei oltu aiemmin tehty sanoilla ”ponnistus” ja ”jumppaaminen”. Sanavalinnat kuvastavat laadintaprosessin työläyttä, joka on erään tarkastajan mukaan voinut olla seurausta siitä, että arvostukseenkin liittyvät hankintamenolaskelmat on jouduttu kaikkien konserniyhteisöjen osalta laatimaan. Laadintaan, arvostamiseen ja konsernin rakenteeseen liittyvät kysymykset ovat varmasti syynä siihen, miksi tilintarkastajat ovat nostaneet haastatteluissa esiin kysymyksen siitä, saadaanko konserniraportoinnilla lopulta lisäarvoa säätiöiden toiminnan raportoinnille. Heidän mielestään raportointia tulisi tehdä vain, mikäli se on aiheellista ja merkityksellistä.

*”Mutta, mutta tota... Toki se olennaisuus ja se, että se tilinpäätös sitten antaa oikean kuvan siitä kokonaisuudesta. On se tietysti, tuo siihen sen ehkä tärkeämmän elementin, että tota... Että silloin yhdistellään, kun on merkitystä sille oikealle ja riittävälle kuvalle...” (Tarkastaja 4 16.12.2016)*

Oikean ja riittävän kuvan toteutuminen tulisi siis olla lähtökohtana raportoinnille, koska muutoin konsernitiinpäätöksen laadinta voi olla säätiölle vain työläs, lisäarvoa tuottaman velvoite. Toisaalta tilintarkastajat kokevat, että konsernitilinpäätöksen laadinnan työläys liittyy keskeisesti ensimmäiseen laadintavuoteen. Useat asiakassäätiöt ovat lisäksi jo aiemmin laatineet konsernitilinpäätöksen tai niillä ei ole tytäryhteisöjä.

Säätiöiden rakenteen vakautta pidettiin myös konsernitilinpäätöksen laadintaa helpottavana tekijänä. Säätiöt eivät tilintarkastajien mukaan suorita yrityskonsernien tavoin merkittäviä konsernijärjestelyjä, kuten yrityskauppoja, mikä omalla tavallaan helpottaa ja yksinkertaistaa konsernitilinpäätöksen laadintaa. Konserniraportointia voidaankin tilintarkastajien näkemyksen mukaan, työläydestään huolimatta, pitää yhden kerran harjoituksena säätiöissä.

Yhteenvedona voidaan todeta, että tilintarkastajat kokevat laajemman raportoinnin edistävän säätiöiden toiminnan avoimutta ja raportoinnilla koetaan olleen vaikutusta myös väärinkäytösten ehkäisemiseen. Eräs tarkastaja korostaa myös sitä, että säätiökentän toimijajoukko on varsin kapea ja samat henkilöt saattavat toimia useammissa säätiöissä. Tällaisten säätiöiden osalta lieneekin tärkeää, että raportointivaatimukset ovat lisääntyneet, jotta toiminnasta saadaan edes jossain määrin avoimempaa. Avoimuus edellyttää kuitenkin säätiöiltä oma-aloitteisuutta.

*”Mä voisin sanoa, että mun mielestä näissä mun asiakkaissa sillä [lakimuutoksella] ei ole ollut mitään merkitystä, koska niin kun aikaisemminkin niissä kaikissa on kuitenkin sitten ihan hyvin kirjoitettu auki sitä, sitä tarkoituksen toteuttamista, ja muutenkin siellä on sitten kuitenkin niin kun ihan, ihan asianmukaiset hallitukset, sun muut...” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Osa asiakassäätiöistä on tarkastajien mukaan kertonut toiminnastaan avoimesti jo aiemmin, mistä voidaan päätellä, että säätiön omalla suhtautumisella on iso merkitys säätiön avoimuuden lisäämiseen. Lisäksi julkisuudessa käsitellyillä väärinkäytöstapauksilla koetaan olleen positiivinen vaikutus säätiöiden omaan tahtoon raportoida toiminnastaan avoimemmin, koska sen koetaan olevan säätiön omaksi eduksi.

*”– ehkä tietysti, koska nämä ovat olleet niin ikäviä sitten nämä keissit, mitkä on tavallaan vauhdittaneet sitä, että on ollut tätä väärinkäytös puolta siellä, niin kyllä sitä tietyllä tavalla*

*ymmärretään siellä tämän avoimuuden hyödyt ja ollaan, sitä mieltä, että sitä kannattaa lisätä ja kun ei ole mitään, et miksi ei lisäisi, et pelataan avoimin kortein ja haluavat olla yhteisen hyvän tuottamisessa ja kertoa siitä, ja tota...” (Tarkastaja 4, 16.12.2016).*

Avoimempi säätiötoiminta on siis saavutettavissa osittain raportoinnilla, mutta myös säätiöiden omia asenteita avoimuutta kohtaan parantamalla. Lisäksi avoimuuden toteutuminen edellyttää sitä, että raportointitiedon hyödyntäjät, tilintarkastajat ja muut valvojat edellyttävät säätiöiltä avoimuutta. Avoimuuden voidaankin katsoa olevan säätiöissä varsin monen asian summa, eikä sen toteutumista voida kommentoida vain yhtä asiaa tarkastelemalla tai todeta pelkästään sillä, että säätiö noudattaa uutta säätiölakia.

### **5.1.5 Lain kehityskohdat ja tavoitteiden toteutumisen arvioinnin haastavuus**

Vaikka tilintarkastajien mielestä lakimuutokselle asetetut tavoitteet ovat olennaisilta osin toteutuneet. Ei lakimuutos jää täysin ilman kritiikkiä. Kuten jo aiemmin on todettu SL 1:8 § mukainen laaja lähipiiri on koettu varsin ongelmalliseksi. Tilintarkastajien mielestä lain valmistelussa ei ole huomioitu riittävästi sitä, miten lähipiirin laaja määritelmä ei ole kaikissa tilanteissa toimiva.

*”Tää on esimerkiksi just semmoinen kohta, missä mä olen miettinyt, että siinä ei välttämättä nyt ihan lain kirjottaja ajatellut määritellesään, et perustaja on aina lähipiiriä. – –, joka [asiakas] on Suomen valtion perustama et tavallaan se perustaja on aina sitä lähipiiriä, niin sitä on vaan pakko rajata jotain pois.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Esimerkiksi Suomen valtion perustaman asiakkaan kohdalla kaikki taloudelliset toimet Suomen valtion ja siihen SL 1:8 §:n mukaisessa suhteessa olevat osapuolet kuuluvat suoraan säätiön lähipiiriin. Säätiön pitäisi aina toimiessaan näiden tahojen kanssa kyetä tunnistamaan, että kyse on lähipiiritoimesta ja toisaalta raportoimaan toimet toimintakertomuksellaan, mikäli ne ovat merkittäviä. Tästä aiheutunee säätiölle merkittävää hallinnollista taakkaa, sillä kaikkia taloudellisia toimia ei välttämättä voida toteuttaa arvioimatta ensin niiden lähipiirilunnetta.

Lähipiirin määritelmän lisäksi lain koetaan yhä huomioivan heikosti säätiökentän moninaisuus, vaikka jatkuvarahoitteiset säätiöt ja niiden toiminta huomioidaan vanhaa lakia paremmin.

*”– –, että ottaako se [laki] ihan täysillä huomioon, kuinka hirveän eri tyyppisiä säätiöitä on. Että osa niistä säännöksistä pohjautuu enemmän semmoiseen ajatukseen, että säätiö on, miten mä nyt sen sanoisin, että on näitä tämmöisiä, joittenkin varakkaiden perheiden perustamia säätiöitä, joita hallinnoidaan tietyllä tavalla. Että osa niistä säännöksistä on tehty*

*vähän sillä ajatuksella. Että sitten meillä on kuitenkin säätiöitä ihan hirveästi kaikenlaisilla taustoilla, kaikenlaisilla perustajilla, kaikenlaisilla toimialoilla. – Tietyt säännökset ei sillä tavalla istu kaikkiin.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Erään tarkastajan mukaan laki huomioi vain tietyllä perustaja- ja pääomataustalla olevia säätiöitä, jotka toimivat toistensa kanssa samalla tavalla ja joiden hallinnointi on samanlaista. Säätiökentän diversiteetti ja toimialojen laaja kirjo jäivät hänen mukaansa huomioimatta, mikä johtaa siihen, etteivät kaikki uudet säännökset sovi kaiken tyyppisiin säätiöihin tai kaikille toimialoille.

Sen lisäksi, että tarkastajat ovat kokeneet lähipiirikäsitteen laajaksi ja lain vastaavuuden erilaisten säätiöiden toimintaan heikoksi, on säätiöiden hallinnollisten tehtävien lakimuutoksen seurauksena koettu lisääntyneen, vaikka lakimuutoksella niitä on nimenomaan haluttu vähentää. Toisaalta eräs tarkastaja mainitsee, että lopulta hallinnollinen taakka saattaa keventyä, kun säätiöt oppivat soveltamaan lakia, sillä hänen mukaansa hallinnollista taakkaa aiheuttaa tehostunut valvonta, minkä seurauksena säätiöt ovat joutuneet raportoimaan tarkemmin.

Tarkastajien esittämän kritiikin pohjalta uuden lain kehityskohteet voidaan tiivistää lähipiiriin, säätiökentän moninaisuuden huomioimiseen ja hallinnon keventämiseen. Vaikka säätiölain ei tarvitsekaan ratkaista kaikkia säätiöiden ongelmia ja vaikka säätiöiden toimintaa säädelläänkin useammalla lailla, tulisi säätiölain kuitenkin kyetä joustavoittamaan säätiöiden toimintaa ja selventämään sitä. Lähipiirimääritelmän ongelmat ja säännökset, jotka eivät välttämättä sovellu kaikkiin säätiöihin sekä lisääntyneet hallinnolliset tehtävät eivät edistä joustavan säätiöympäristön muodostumista, vaan saattavat aiheuttaa haasteita säätiöiden toiminnalle.

Uusi laki saattaakin tulevaisuudessa vaatia muutoksia. Tarkastajien on kuitenkin ollut hieman vaikea arvioida uudistusta kokonaisvaltaisesti, koska haastatteluhetkellä laki oli ollut voimassa vasta hieman yli vuoden. Osaan asiakassäätiöistä muutos ei ole myöskään vaikuttanut kovin merkittävästi.

*”Et tietysti tämä on aika uusi asia, et meillä ei ole vielä paljoa kokemusta, oikeastaan vasta yks tällainen tilikausi, saa nähdä mitä tämä vuosi tuo tullessaan. Sitten kun kokemusta kertyy niin sitten näkemyksetkin voi muuttua, mutta näissä mun omissa asiakkuuksissa tämä muutos ei ole ollut mikään hätkähdyttävän suuri kuitenkaan.” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Tarkastajat vetoavatkin laajasti kokemuksen puutteeseen, sillä esimerkiksi säätiön perustamiseen liittyviä tilanteita tai muitakaan lain erityistilanteita ei vielä haastatteluhetkellä ollut tarkastajien asiakkaita juurikaan ollut. Osa tarkastajista onkin todennut, että lain onnistumisen ja tavoitteisiin yltämisen arviointi on vielä haastatteluhetkellä ollut hieman liian aikaista ja kokonaisarvioinnin

suorittaminen saattaisi olla ajankohtaisempaa vasta sen jälkeen, kun lakia on sovellettu useamman tilikauden ajan.

*”Et nyt kun tehdään toisia, ja kun se toiminta ikään kuin se elämä niiden mukaan. Sen uuden lain mukaan ja uuden lain hengen mukaan. Tässä alkaa vasta tosiasiassa vaikuttamaan nyt, niin sitten ne semmoiset kokonaisvaikutukset käy ehkä ilmi vasta sitten.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

## **5.2 Säätiölain soveltaminen käytäntöön**

### **5.2.1 Säätiöiden suhtautuminen ja valmistautuminen uuteen säätiölakiin**

Säätiöiden on täytynyt soveltaa uutta säätiölakia jo niiden tilikausien tilinpäätöksissä, jotka ovat päättyneet sen voimaantulon (1.12.2015) jälkeen. Lakimuutoksella on siis ollut välittömiä vaikutuksia, vaikka tiettyjä lainkohtia ovat koskeneet siirtymäsäännökset<sup>21</sup>, jotka ovat antaneet säätiöille aikaa perehtyä lakimuutokseen ja siihen, miten se vaikuttaa heidän toimintaansa. Koska osa säännöksistä on astunut voimaan heti ja niitä on sovellettu jo joulukuussa 2015 päättyvien tilikausien osalta, on tilintarkastajilta saatu kommentteja ja näkemyksiä siihen, miten lakimuutoksen implementointi on käytännössä tapahtunut.

Säätiöiden yleinen asenne lakimuutosta kohtaan on koettu hyväksi. Suhtautuminen uuteen lakiin on ollut neutraalia tai positiivista, eikä vahvoja mielipiteitä lain puolesta tai vastaan ole esitetty. Eräs tarkastajista on todennut, että uudistus on säätiöiden toimivassa johdossa koettu positiiviseksi, sillä se on selventänyt johdon asemaa. Johdolla lienee nyt selkeämpi kuva siitä, mitkä tehtävät kuuluvat heidän vastuulleen ja mitä he voivat delegoida muille toimielimille. Toisaalta säätiöt saattavat olla tasapuolisempia toimijoita esimerkiksi suhteessa osakeyhtiöihin, sillä uuteen lakiin on otettu mallia osakeyhtiölaista ja liiketoiminnan harjoittamisen mahdollisuuksia on helpotettu.

Tietyiltä osin lakimuutos on kuitenkin herättänyt säätiöissä ihmetystä. Tarkastajien mukaan esimerkiksi toimintakertomukseen sisällytettävien tietojen määrä ja lisääntyneet raportointivaatimukset ovat herättäneet säätiöissä hieman kummastusta, mutta heidän asenteensa lakia kohtaan ei ole silti ollut negatiivinen. Ihmettelyyn lienee vaikuttanut myös se, että raportointi ensimmäisellä kerralla on työläämpää ja mikäli säätiöllä ei ole aiemmin ollut ongelmia raportoinnissaan, voivat he nyt kokea lisääntyneet vaatimukset turhauttavina.

---

<sup>21</sup> Ks. siirtymäsäännöksistä tarkemmin Laki säätiölain voimaannpanosta 488/2015

Tarkastajat ovat kuitenkin tähdentäneet, että ovat mielestään vääriä henkilöitä arvioimaan sitä, miten säätiöt ovat kokeneet lakimuutoksen vaikuttavan säätiöiden toimintaan. Mikäli asiaan haluttaisiin varma vastaus, kannattaisi asiaa tilintarkastajien mielestä tiedustella säätiöiltä itseltään.

*”—, mutta se on sitten aina semmoinen kokemuskysymys, että miten se nähdään, kun yhtäkkiä pitää tehdä itselle uusia asioita.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Lakimuutokseen suhtautumisen arviointi onkin jokaisen säätiön subjektiivisen kokemuksen arviointia, eikä tilintarkastajien näkemyksestä voida tehdä täysin yleistettävissä olevia johtopäätöksiä siitä, miten säätiöt ovat kokeneet lakimuutoksen. Tarkastajien näkemystä säätiöiden positiivisesta suhtautumisesta lakia kohtaan tukee kuitenkin heidän kokemuksensa siitä, että säätiöt ovat olleet aktiivisia implementoimaan uutta lakia ja selvittämään, miten lakimuutokset heidän säätiönsä vaikuttavat.

*”—, mutta että nämä isommat säätiöt on tietysti ollut hyvin tietoisia ja he on pyrkinyt etukäteenkin tietysti saamaan niin kun jostain tietoa, mitä tulee tapahtumaan, et ei niin kun ihan. Mun mielestä aika käytännönläheisesti monessa paikassa otettu vastaan. Että mitä tulee, ja mitä, pitääkö tehdä jotain, ja mitä pitää tehdä, jos pitää tehdä.” (Tarkastaja 1 9.12.2016)*

Isoissa säätiössä on valmistauduttu ajoissa hankkimalla tietoa muutoksesta, mutta muissakin säätiössä on selvitetty mahdollisia muutostarpeita. Isoissa säätiössä muutokset ovat kuitenkin saattaneet olla suurempia ja niiden vaikutus säätiön toimintaan on samalla saattanut olla merkityksellisempi. Asiantuntijoiden, kuten tilintarkastajien, tarjoamaa tietoa on myös hankittu aktiivisesti. Erään tarkastajan mukaan, hänen asiakassäätiönsä ovat osallistuneet erilaisiin koulutuksiin ja pyytäneet asiantuntijoita vierailemaan hallituksiensa kokouksissa kertomassa lakimuutoksesta ja sen vaikutuksista. Asiantuntijatiedon hankkimisesta lienee haettu tukea omille tulkinnoille uuden lain vaikutuksista ja toisaalta ehkä myös erilaisia näkemyksiä siitä, miten laki vaikuttaa omaan toimintaan.

*”Että tota, säätiöt ovat tietysti, moneen junaan mahtuu myös, mutta kyllä mun oma käsitys, ja omasta asiakaskunnasta on, niin se on kyllä, aika hyvin oltiin, niin kun... Tai valmistauduttiin siihen viime tilinpäätökseen, mietittiin sitä etukäteen, että mitä tämä nyt tarkoittaa. Varsinkin isommissa säätiöissä, että totta kai. Ja pienimmissä säätiöissä sitten taas, ehkä ei niin paljon semmoisia hankalia kysymyksiä tämä oikeastaan sitten tuonutkaan tämä koko lähipiiri, kaikki alkaa olla sit aika paljon pienempää, että...” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Lähipiiriä koskevien muutosten on koettu vaikuttaneen erityisesti suuriin säätiöihin, eikä lakimuutoksella ole koettu olevan kovin suuria vaikutuksia pienempien säätiöiden toimintaan. Siksi

tilintarkastajien näkemyksen mukaan on ollut tärkeää, että suuremmilla säätiöillä on hyvä käsitys siitä, miten laki vaikuttaa heidän toimintaansa. Tarkastajien näkemys vaikuttaa loogiselta, koska suurissa säätiöissä huono valmistautuminen lakiin ja esimerkiksi raportointiin liittyviin muutoksiin saattaisi aiheuttaa myös tilintarkastajille lisätyötä.

### 5.2.2 Sääntömuutosten toteuttaminen

Sen lisäksi, että tilintarkastajat ovat kokeneet säätiöiden valmistautuneen lakimuutokseen hyvin, on lain implementointi onnistunut heidän mielestään hyvin. Säätiöillä ei ole ollut erityisiä ongelmia lain soveltamisessa ja muutosasiat ovat herättäneet enemmän keskustelua kuin aiheuttaneet ongelmia. Asiakassäätiöiden toiminta on lisäksi jo ennen lakimuutosta koettu avoimeksi ja uutta säätiölakia vastaavaksi. Säätiöillä on myös ollut hyvä motivaatio uuden säätiölain soveltamista kohtaan.

*”Kyllä mä sanoisin, et mun kokemus, oma kokemus on, et kyllä sitä on kovasti yritetty. Ja tavallaan sanotaan, niin kun, halu toimia uuden säätiölain mukaan on olemassa ja on pyritty siihen.” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Säätiöt ovat halunneet toimia uuden säätiölain mukaisesti ja lähteneet soveltamaan lakia toiminnassaan. Voinee siis todeta, että säätiöt ovat odottaneet uutta lakia ja olleet vastaanottavaisia sitä kohtaan. Toisaalta säätiöt ovat ilmeisesti jo vanhan säätiölain aikaan pyrkineet kehittämään toimintaansa ja omia sääntöjään suuntaan, johon säätiölakiakin on kehitetty. Tarkastajien näkemyksen mukaan lakimuutos ei ole vaikuttanut heidän asiakassäätiöihinsä kovin suuresti, vaikka rakenteellisia ja sääntöihin vaikuttavia muutoksia on lähdetty toteuttamaan myös niissä. Yleisestikin sääntömuutosten tarpeellisuutta on tarkasteltu useissa säätiöissä ja toisaalta tilintarkastajatkin ovat kiinnittäneet sääntöihin huomiota lain ensimmäisenä voimassaolovuotena.

*” – – tietysti nyt tänä vuonna hallinnon tarkastuksessa vähän joka paikassa käyty läpi niitä sääntöjä ja katsottu, että monessa säätiössä on ollut tarve uudistaa niitä sääntöjä sen säätiölain mukaan ja tietysti se on ehkä hieman korostunut nyt ensimmäisenä vuonna, mutta mä en väittäisi että se vaikuttaa pitkässä juoksussa meidän tilintarkastukseen ja hallinnon tarkastukseen sen enempää, että nyt on käyty läpi sitä hallinnointia ja sitä, että mitä siinä säätiössä on järkevää ja niin, että se on sen säätiöilain mukaista.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Erään tarkastajan mukaan lakimuutosta on muutoinkin käytetty ikään kuin tekosyynä sääntöjen tarkoituksenmukaisuuden tarkastelulle, mutta tällä tavoin on hyviä lakimuutoksia saatu toteutettua. Lakiuudistuksen seurauksena lienee ollut helpompaa saada sääntöuudistuksia läpi, sillä sääntäjän tahtoa on perinteisesti suojattu varsin tehokkaasti ja sääntömuutosprosessi on ollut sääntelyltään

varsin tiukkaa. Lakimuutoksen yhteydessä on voinut olla helppoa viitata siihen, että uusi laki edellyttää esimerkiksi sen selventämistä, onko säätiössä toimitusjohtaja vai asiamies. Toisaalta sääntömuutos tarvitsee aina lopullisen hyväksynnän säätiövalvonnasta vastaavalta ja säätiörekisteriä ylläpitävältä PRH:lta.

*”– ja sitten se, että kyllä vuosien mittaan tiettyjä asioita on keskusteltukin, että lähinnä just mietitty, että olisiko tarve sääntömuutokselle, mutta sehän, niin kun säätiön sääntömuutoshan menee aina PRH:lle hyväksyttäväksi.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

PRH:n merkitys sääntömuutoksen hyväksynnälle on suuri, eikä mitä tahansa muutoksia ole voitu toteuttaa. Säätiölain uudistuksen jälkeen muutoksen kohteena ovat olleet esimerkiksi tilintarkastajaa koskevat sääntöjen kohdat sekä vanhentuneet sääntökohdat tai rakenteellisen muutoksen seurauksena muutosta kaivanneet kohdat.

Säätiöillä on saattanut olla säännöissään kohta, joka on antanut kaikille säätiön perustajajäsenille oikeuden valita tilintarkastaja, mikä on erään tarkastajan mukaan voinut johtaa liian raskaaseen käytäntöön, sillä nykyisin kaikkien tarkastajien on oltava auktorisoituja. Uuteen säätiölakiin on tilintarkastusta koskien lisätty rotaatiosäännös, SL 4:5.2 §, millä on voinut olla vaikutusta siihen, jos säätiöt ovat tehneet tilintarkastajia koskevia sääntömuutoksia.

Säätiöiden läpikäynnin yhteydessä on kiinnitetty huomiota myös vanhentuneisiin tai lainvastaisiin lain kohtiin ja samalla haluttu päivittää säätiöiden säännöt sellaisiksi, että ne paremmin vastaavat säätiöiden toimintaa.

*”No melkein kaikki tai käytännössä kaikkien säätiöiden säännöthän käytiin läpi, jossa tota kun sillä lailla katsottiin, onko jotain uudistustarpeita, ihan semmoisia lainvastaisia tilanteita, jääkö sinne sitten siinä samalla. Niin kun se, jos erityisesti, jos niitä oli, niin sitten päivitettiin muutenkin sääntöjä vastaamaan paremmin sillä tavalla nykyistä toimintaa ja nykymaailmaa.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Vaikuttaa kuitenkin siltä, että mikäli muutettavaa ei ole ollut, ei sääntömuutoksiakaan ole lähdetty tekemään vain muutoksen vuoksi, vaan on pyritty pitämään mielessä se, vastaavatko säätiön säännöt uutta säätiölakia ja sen vaatimuksia.

### **5.2.3 Rakenteellisten ja toimielimiä koskevien muutosten toteuttaminen**

Tilintarkastajien mielestä uuden lain tuomat mahdollisuudet rakennejärjestelyihin ovat olleet positiivinen lisä lakiin, ja niiden osalta mallin hakeminen osakeyhtiölaista on koettu hyödylliseksi.



*”No tiettyssä määrin joo. Et niin kauan kuin muistetaan tosiaan se säätiön tarkoituksen toteuttaminen niin miksei sitä hallinnollista hallinnollisuutta ja sitten just se on mun mielestä hyvä, et sinne tulee näitä mahdollisuuksia näihin rakenne-, yritysjärjestelyihin, että pystyy fuusioitumaan tai siis, että ylipäänsä niitä mahdollisuuksia tuotu siihen.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Eräs tarkastaja huomauttaa kuitenkin, että osakeyhtiölain tuomien mahdollisuuksien osalta pitää yhä muistaa, mikä on säätiön tarkoitus ja se, ettei säätiön toimintaa harjoiteta voiton tavoittelemiseksi, kuten yritystoimintaa. Toisaalta tarkastajat korostivat sitä, että vanhan säätiölain aikaan säätiöiden on saattanut olla hankalaa toimia esimerkiksi osakeyhtiöiden kanssa, koska säätiöiden toimielimillä ei välttämättä ole ollut samaa mandaattia toimia organisaationsa puolesta kuin osakeyhtiöin vastaavilla toimijoilla on ollut. Näin ollen osakeyhtiölaista haettu malli säätiölain uudistuksessa, juuri toimielimiä koskevien määrittelyjen osalta on säätiöiden päivittäisen toiminnan kannalta ollut toivottu muutos.

Säätiöt ovat sääntömuutosten ohella aloittaneet rakenteellisten ratkaisujen tarkastelun ja niiden hyödyntämisen. Tarkastajien mukaan esimerkiksi SL 11 luvun sulautumista koskevaa sääntelyä on jo aloitettu soveltamaan ja sulautumisesta on käyty keskustelua. Hallinnon ja rakenteen keventäminen sulautumisen avulla lieneekin monelle säätiölle järkevä toimenpide.

*”Ja tota, näissä tilanteissa se on ollut se ajatus, et jos nyt sulaututtaisiin se keventäisi hallintoa. Ei jäisi niitä yhtiöitä hallittavaksi.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Lakimuutoksen jälkeen ei ole enää myöskään esteitä sille, ettei säätiö voi harjoittaa liiketoimintaa oman nimensä alla. Aiemmin perustettuja liiketoiminnallisia tytäryhtiöitä tultaneen nyt laajasti sulauttamaan emosäätiöihinsä. Konsernirakenteen selventämisen lisäksi säätiön hallinnollisten toimielinten asemaan on haluttu selventää. SL 3:1 §:ssä määriteltiin johto ja 3:2, 3:7, 3:15, 3:19 §:ssä määriteltiin hallinnolliset tehtävät ja jaettiin toimivaltaa eri toimielinten välillä, millä on varmasti ollut vaikutusta siihen, että säätiöissä on selvitetty sääntöjen ja uusien tehtävä- ja vastuumääritelmien vastaavuutta heidän omiin sääntöihinsä. Tarkastajat ovat korostaneet etenkin toimitusjohtajaa koskevan sääntelyn aiheuttaneen paljon pohdintaa säätiöissä.

*”Sitä niin kun toimitusjohtajan asema on ollut ehkä se isoin pohdittava asia, ja niitä ratkaisuja on sitten tehty suuntaan ja toiseen. Osa on halunnut nimenomaan luopua siitä ja osa on ottanut sen.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Vaikka sääntöjen kannalta on nyt jouduttu miettimään, onko säätiössä syytä olla toimitusjohtajaa vai asiamies, ovat säätiöt tarkastajien mielestä kokeneet lakimuutokset toimivina, koska nyt niiden ei tarvitse enää tulkita, missä asemassa operatiivisesta toiminnasta ja päivittäisestä johdosta vastaava toimitusjohtaja on. Tilannetta on pidetty oikeudenmukaisena myös johtoasemassa olevien henkilön kannalta, joka tietää nyt velvollisuutensa ja vastuunsa tehtävässään riippuen siitä, onko hän toimisuhteessa oleva toimitusjohtaja vai työsuhteessa oleva asiamies.

*”On. Joo, se on selkeästi selkeämpää, ja ne vastuut ovat silloin selkeämmät ja roolit ovat selkeämmät, koska tosiasiasahan se tai ennenkin monen tehtävä on ollut sen toimitusjohtajan tehtävän kaltainen.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

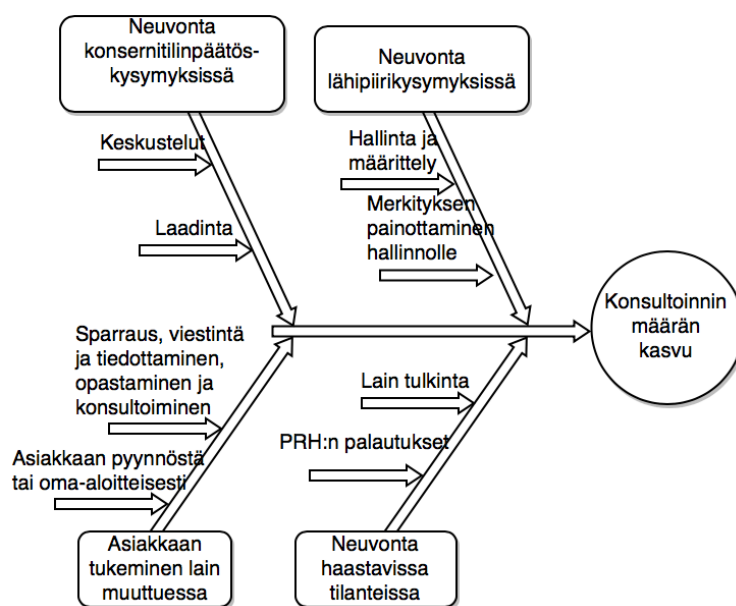
Rakenteelliset muutokset ovat edelleen aiheuttaneet sääntömuutoksia, koska mahdolliset toimielinmuutokset on täytynyt päivittää sääntöihin ja rakenteellisten muutosten yhteydessä on lähdetty pohtimaan keskeisemmin sitä, mitä säätiön säännöissä lopulta tulisi lukea.

*”Tai monet ovat miettineet, voiko nyt sanoo sitten syvemmin sitä, et mitä oikeasti siellä säännöissä lukee ja miten tämä meidän toiminta nyt peilaa sitä vasta, että, et tota...” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Myös uuden lain olettamasaännöksillä lienee ollut vaikutusta siihen, että säätiöt ovat miettineet sääntöjään tarkemmin. Olettamasaännökset mahdollistavat sen, ettei uudessa laissa tarvitse enää säätää niin yksityiskohtaisesti säätiön toiminnasta.

#### **5.2.4 Tilintarkastajan neuvonta osana lain implementointia**

Säätiöiden oma-aloitteisuudesta ja aktiivisesta otteesta uutta lakia kohtaan huolimatta ovat säätiöt tarvinneet myös paljon neuvoja ja tukea. Tilintarkastajat ovat neuvoneet asiakkaitaan etenkin konserniraportointiin ja lähipiiritapahtumien määrittelyyn ja raportointiin liittyen. Kuviossa 8 on esitetty havainnot neuvonnan lisääntymisestä.



Kuvio 8. Lisääntynyt asiakkaiden konsultointi

Kuviossa pienillä nuolilla esitetään haastattelujen pohjalta muodostetut pelkistetyt ilmaisut, jotka liittyvät isompiin nuoliin, jotka kuvastavat neljää eri alaluokkaan, jotka ilmaisujen pohjalta on muodostettu. Alaluokat yhdistyvät yläluokkaan ”konsultoinnin määrän kasvu”.

Asiakkaan tukeminen lain muuttuessa on ollut keskeinen tehtävä tilintarkastajille lain muuttuessa. Asiakkaat ovat myös itse hankkineet neuvoja ja apua tilintarkastajilta ja tilintarkastajat taas ovat kannustaneet asiakasta, viestineet helle lain uudistusprosessin aikatauluista ja suunnitelluista muutoksista, kouluttaneet heitä sekä lain astuttua voimaan selventäneet asiakkailleen lopullisia muutoksia. Etenkin vastuiden ja velvoitteiden osalta on täytynyt erään tarkastajan mukaan painottaa hallituksen jäsenille, ettei heidän roolinsa ole vain ”pistää nimiä alle” vaan myös perehtyä kunnolla asioihin, joista he päättävät, mikä viitanee siihen, etteivät hallituksien jäsenet säätiöissä ole aina ehkä niin valveutuneita ammattilaisia kuin esimerkiksi isojen yhtiöiden hallitusten jäsenet.

Tilintarkastajat ovat kokeneet lakimuutosprosessin läpiviennin yhteiseksi haasteeksi asiakkaan kanssa. Prosessissa he ovat mielestään nimenomaan asiakkaan tukena ja neuvojana.

*”No varmaan jossain määrin sama, mutta kyllä nyt, kun tuli tämä lakimuutos, ja siinä on ollut paljon selvitettävää, et mitä se oikeasti tarkoittaa, niin on siinä mun mielestä ollut selkeästi, että tehdään sitä yhdessä paremmaksi, vaikka me sitä loppukädessä sanotaan, että nyt tämä pitää tehdä näin, mutta silti se toteutus on semmoinen, siinä sparrataan asiakasta tavallaan.”*  
(Tarkastaja 5, 24.5.2017)

Tarkastajat ovat kokeneet, että neuvomalla asiakkaitaan he ennakoivat myös tilintarkastuksessa mahdollisesti vastaan tulevien asioiden käsittelyä. Tällainen ennakoiva asenne auttaa tilintarkastajia suorittamaan tilinpäätösvaiheen tarkastuksen tehokkaasti, kun asiakkaan kanssa on keskusteltu keskeiset asiat jo tilikauden aikana ja uudistusprosessin yhteydessä. Myös tiedotus, viestintä ja konsultointi koettiin keinoina huolehtia omista asiakkaista ja siitä, että muutosprosessi saadaan vietyä sujuvasti läpi omien asiakkaiden kohdalla.

Eräs tarkastaja on myös maininnut antaneensa säätiöille tilintarkastusmuistioita, joilla hän on esittänyt, miten lakimuutos vaikuttaa kyseiseen säätiöön. Hänen mielestään muistiolla voidaan auttaa säätiön operatiivista johtoa saattamaan tietyt muutokset voimaan, sillä säätiön hallituksenkin täytyy käsitellä muistiossa mainitut asiat. Tilintarkastaja käyttää tällaisessa tilanteessa ikään kuin auktoriteettiaan ja asiantuntijaroolinsa mukanaan tuomaa valtaa.

Tilintarkastajien neuvonta on kohdistunut selvästi kolmeen eri osa-alueeseen: lähipiiri- ja konserniraportointiin sekä erilaisiin, lain mukanaan tuomiin, haastaviin, tilanteisiin. Lähipiiriin liittyvä neuvonta on keskittynyt lähipiirin hallintaan ja määrittelyyn. Toisaalta myös lähipiiriraportoinnin tärkeyttä ja merkityksellisyyttä on täytynyt painottaa säätiön johdolle, joka ei ehkä aina ole täysin ymmärtänyt uuden lain asettamia laajoja raportointivaatimuksia tai omia velvollisuuksiaan selvittää säätiön lähipiiri. Asiakkaat ovat myös kysyneet tilintarkastajalta neuvoa siihen, millaisia lähipiirirekistereitä heidän kannattaisi pitää.

Konsernin laadinnan tarpeellisuudesta on keskusteltu ja konsultoitu säätiöitä sen suhteen, miten konsernitilinpäätös laaditaan ja voidaanko konsernin laadintaan toisaalta hakea poikkeuslupaa KILA:lta. Näin ollen tilintarkastajalla on ollut mahdollisuutta auttaa säätiötä selvittämään sitä, onko konsernin raportointi olennaista kyseisessä säätiökonsernissa, ja mikäli poikkeuslupa on saatu, on laadintaprosessi jäänyt pois säätiön tehtävälistalta. Lähipiirin ja konsernin lisäksi tilintarkastajat ovat selventäneet säätiöille lain tulkintaan liittyviä kysymyksiä, mikä on ilmeistä, koska laki kävi läpi ison muutoksen, ja säätiöille on saattanut olla epäselvää, mitkä muutokset koskevat juuri niitä.

Julkista valvontaa harjoittava PRH on suorittanut ison valvontaprosessin säätiöiden raportointia ja toimintaa koskien lain voimaantulon yhteydessä. Tarkastajat ovat päässeet myös tässä yhteydessä toimimaan säätiöiden neuvojina.

*” – tiedän, että keväällä tuli PRH:sta, et he oikeasti kävi läpi niitä toimintakertomuksia ja niitä palautui, että se on tietysti semmoinen, mikä nyt vaikuttaa vähän, koska kyllä ne [säätiöt]*

*sitten tuppasivat tilintarkastajaltakin kysymään, että mitähän tähän nyt pitäisi vastata, ja niitä sitten rustattu tuossa.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Valvonnan tarkkuus ja laajuus ovat olleet uusia asioita myös tilintarkastajille ja he ovat saattaneet tuntea tietyllä tapaa velvollisuutta neuvoa säätiöitä PRH:lle vastaamisessa, koska viranomaiselle rekisteröitäväksi lähtevät tilinpäätösasiakirjat ovat jo kertaalleen tilintarkastajan tarkastamia ja näin ollen puutteet olisi periaatteessa täytynyt huomata jo tilintarkastuksen yhteydessä.

### **5.2.5 Uusi laki vaatii opettelua**

Neuvojen ja ohjeiden tarve kuvastaa myös sitä, että säätiöillä on vielä opittavaa uuden lain soveltamisessa. Asiat, joissa säätiöiden on vielä kehityttävä liittyvät keskeisesti alueisiin, joilla tilintarkastajien neuvojakin on kaivattu. Lähipiirin osalta säätiöt saattavat olla liian varovaisia raportoidessaan tehtyjä lähipiiritoimia.

*”Joo kyllä mä sen näkisin ihan ykkösenä siitä, että... Että se on siinä mielessä vähän ehkä semmoinen arkaluontoinenkin, kun siinä pitäisi kuitenkin euromääriäkin kuvata sitten toimintakertomuksessa niin... Niin siitä on tavallaan joutunut jonkin verran käymään läpi, että ne nyt pitää ihan oikeasti tuoda esiin, eikä vaan, vaan sanallisesti, ympäripyöreästi kuvattu.” (Tarkastaja 5, 24.5.2017)*

Kaikkia lähipiiritoimia ei ole haluttu esittää riittävän avoimesti, joten raportoinnin laajuudessa on vielä opeteltavaa. Toisaalta lain laaja määritelmä lähipiiristä on voinut aiheuttaa säätiöille ongelmia, kun ei täysin tiedetä, mitkä tapahtumat tulisi raportoida ja ketkä todella kuuluvat lähipiiriin. Edelleen myös konsernitilinpäätökseen liittyvässä raportoinnissa on havaittu kehitettävää sellaisten säätiöiden osalta, jotka eivät ole aiemmin konserniraportointia suorittaneet. Erään tarkastajan mukaan säätiöiden, jotka eivät aiemmin ole konsernia laatineet tulee neuvojen pyytämisen lisäksi myös itse kouluttautua. Toisaalta tarkastajilla on ollut myös ymmärrystä sellaisia säätiöitä kohtaan, jotka laativat konsernitilinpäätöstä ensimmäistä kertaa.

*”– – sitten se on tietysti sille kirjanpitäjälle hirveän pelottava se konserni, kun ei ne ole sitä ikinä tehneet.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Konserniraportoinnin ja lähipiiriin liittyvän raportoinnin sekä sääntelyn lisäksi säätiöiltä kaivattiin huolellisuutta kaikkea uuden lain mukaista raportointia kohtaan. Säätiöiden on myös oltava tarkkoja sen suhteen, mitkä toimielimet lakiuudistuksen jälkeen ovat säätiöissä oikeutettuja tekemään

päätöksiä. Toisaalta raportoinnin ja muiden harjoitusta vaativien asioiden on koettu olevan väliaikaisia haasteita säätiöille.

*”Sen mä kuvittelisin, että se on semmoinen muutaman vuoden harjoitus ja sen jälkeen ne on kuosissa, ettei niitä tarvitse jatkuvasti uusia, mutta se on tietyllä tavalla ihan valitettavaa... Nehän olis pitänyt siinä tilintarkastuksessakin jo jäädä kiinni, mutta hyvä tietysti niin, että ne sitten tavallaan, sillä lailla yhdenmukaistetaan, että tulee tuo...” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Tilintarkastajat kokevat myös itse valitettavaksi sen, että esimerkiksi osa toimintakertomuksista on palautunut PRH:lta takaisin säätiöihin, eikä kaikkia puutteita ole tarkastuksessa huomattu. Tarkastajien mielestä on kuitenkin tärkeää, että toimintakertomusinformaatio hoidetaan kerralla kuntoon. Haastavuutta on lisännyt heidän mielestään myös se, että vertailukohtaa ei ole ollut, koska kaikki tekevät raportoinnin ensimmäistä kertaa. Kaikki siis harjoittelivat enemmän tai vähemmän ensimmäisenä raportointivuonna eikä mallia voitu hakea muualta.

*” – ei ole oikeastaan mitään vertailukohtaa tai mitään benchmarkia, että miten tästä nyt pitäisi kertoa, niin tavallaan se voi tulla sen tulkin haasteiden kautta ja vähän, kun saadaan sitten että ’aa mites tota on tuolla käsitelty ja miten paljon nuo on kertonut ja miten on esittänyt’, niin sitten saadaan semmoista, että ’aa tälleinhän meidänkin kannattaa tämä esittää’. Saadaan vähän semmoista yleistä kuvaa, et miten, mihin se käytäntö sitten muotoutuu.” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Jatkossa muilta säätiöiltä voidaan hakea mallia raportointiin ja kartoittaa parhaita käytäntöjä esimerkiksi lähipiiriraportointiin tai muihin haastaviin kysymyksiin sellaisilta säätiöiltä, joiden malli on koettu hyväksi.

## **5.3 Tilintarkastaja säätiön valvojana**

### **5.3.1 Lähipiirin ja johdon palkkioiden tarkastaminen**

Säätiölain muutoksella on ollut vaikutusta myös tilintarkastajan työhön, sillä sen seurauksena esimerkiksi säätiöiden tarkastuksesta annettavassa tilintarkastuskertomuksessa annettavat lausunnot ovat muuttuneet. Tilintarkastusta voidaan ajatella ikään kuin kaksijakoisena prosessina; hallinnon tarkastuksena ja kirjanpidon tarkastuksena. Toisaalta hallinnon ja kirjanpidon tarkastusta ei voi erottaa toisistaan, sillä hallinnolliset päätökset vaikuttavat kirjanpidossa tehtäviin kirjauksiin. Tarkastajien mielestä hallinnon tarkastusta on säätiöiden tilintarkastuksessa painotettu

tositetarkastusta enemmän, mikä johtuneee siitä, että säätiölailla ei ole muutettu kirjanpitoon liittyviä asioita vaan pikemminkin hallintoon ja raportointiin liittyviä asioita.

*”Tavallaan me [on] niin kun tehty aika paljon hallinnon tarkastuksen eteen. Just säätiöt, yhdistykset, siellä jotenkin korostuu se hallinnon tarkastus.” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Tarkastajilta on tiedusteltu esimerkiksi lähipiirisääntelyyn kohdistuneiden muutosten vaikutusta tilintarkastukselle. Tarkastajien mukaan lähipiiriä on tarkastettu jo vanhankin lainsäädännön aikana ja lähipiiritapahtumien kartoittaminen kuuluu heidän mukaansa yleensä aina hallinnon tarkastamiseen. Eräs tarkastaja on kuvannut hallinnon tarkastamista seuraavasti:

*”Ylipäättään ehkä semmoisena prosessina, et okei, ensiksi pitäisi ajatella sitä, että sillä säätiöllä on jonkunlainen lähipiirin määrittely. Siis lähipiiriohje, joku määritelmä, miten he, miten he määrittelevät, miten he itse miettivät, kuka kuuluu lähipiiriin ja kuka ei kuulu lähipiiriin. Ja jollakinhan on erilaisia rekisteriä, ne pyytää henkilöitä vahvistamaan tai ilmoittamaan, että kuuluvat lähipiiriin, joskus tilintarkastajaltakin pyydetään, minäkin olen niitä täyttänyt ja he keräävät sitten tietoja... – Se ehkä ensimmäinen, miten sitä hallinnoidaan sitä lähipiiriä ja tavallaan jos ajatellaan sitä, että säätiö saa antaa lähipiirille etuuksia... – Siinä kaikki tämmöiset apurahan käsittelyt, miten he on tavallaan ottaneet sen huomioon, että tota...” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Lakimuutoksen vaikutus lähipiirin tarkastamiseen lienee siis välillinen, sillä tarkastukseen vaikuttaa lähinnä se, miten säätiö itse on kyennyt määrittelemään uuden lain mukaisen lähipiirinsä. Tarkastajat kuitenkin korostavat lähipiirin tarkastamisen olleen yksi tarkastuksen painopistealueista lakimuutoksen jälkeisenä tarkastusvuonna. Tarkastuksessa huomiota on kiinnitetty etenkin raportoinnin oikeellisuuteen, ja siihen, ovatko säätiöt apurahoista päättäessään ottaneet kantaa hakijoiden mahdollisiin lähipiirisuhteisiin ja onko lähipiiritoimia koskien tehty asianmukaiset päätökset. Tarkastajat ovat joutuneet myös itse miettimään sitä, ketkä kaikki kuuluvat lähipiiriin, jotta he osaisivat arvioida, millaisia vaikutusmahdollisuuksia eri lähipiirin jäsenillä voi olla säätiön toimintaan ja toisaalta, jotta he osaisivat kyseenalaistaa säätiön johdon tekemän lähipiirin määrittelyyn ja sen, onko säätiön johdon suorittama arviointi ollut riittävää.

*”Sittenhän se tilintarkastajan tehtävä on tavallaan kysymyksenasetteluin arvioida, että onko se lähipiirin tunnistaminen ollut riittävää, että ajatellaan, että ne toimet on tuoneet esiin riittävästi sen koko lähipiirin. Vai onko riskiä, että siellä on jotain semmoista, mikä ei ole tiedossa.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Tarkastajat ovat myöntäneet lähipiirin tarkastuksen vieneen myös hieman aiempaa enemmän aikaa, mutta toisaalta he kokivat, että osittain aikaa on vienyt asiakkaan neuvominen lähipiiriasioissa, eikä itse tarkastustyö. Toisaalta joitakin tarkastustoimenpiteitä on lisätty, koska lähipiiri on tarkastuksessa määriteltä painopistealueeksi.

*”No olisiko se työmäärä ehkä pikkusen lisääntynyt. Se nyt on justiin näitä lähipiiriasioita ja toimintakertomuksen tarkastamista, niin näissä nyt sitten on nyt aika paljonkin mun mielestä joutunut asiakkaiden kanssa käymään läpi, et ne ei ole ehkä ihan olleet perillä asioista niin, niin tota. On siinä niin kun moneen kertaan säätiölaki käyty läpi.” (Tarkastaja 5, 24.5.2017)*

Säätiön johdolle on jouduttu myös selventämään sitä, että lähipiirin määrittely ja lähipiiritapahtumien raportointi, on heidän vastuullaan. Johdon tulee tarkastajien mukaan lakimuutoksen jälkeen tarkemmin puuttua lähipiiritoimiin ja tiedostaa lähipiirin koko sekä siihen kuuluvat henkilöt, vaikka varsinaiseen lähipiirirekisterin ylläpitoon säätiölaki ei velvoitakaan.

*”Mut siitä mä oon nyt ainakin lähtenyt, et se ensimmäinen lähtökohta on se, et se säätiössä itse miettii sen asian ja että se joka tapauksessa, joka säätiössä, olisi jollain tavalla dokumentoitu ja mietitty se lähipiiri, et mikä se on” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Säätiöt ovatkin aktiivisesti rajanneet ja määrittäneet lähipiiriään erilaisten sisäisten ohjeistusten mukaisesti. Lähipiirin määrittelyssä käytetään esimerkiksi lomakkeita ja kyselyitä, joilla vuosittain voidaan pyytää henkilöä tai yhteisöä selventämään asemaansa lähipiirissä ja ottamaan kantaa siihen, onko henkilö tai yhteisö tehnyt säätiön kanssa lähipiiritoimia. Näiden lomakkeiden kautta voidaan koostaa kattavampi lähipiirirekisteri, jota tarkastajatkin voivat käyttää tarkastustyönsä tukena. Lisäksi säätiöt ovat kehittäneet korvaavia toimenpiteitä lähipiirin raportointiin liittyen.

*”Hyvin kaukana tavallaan sitä toiminnasta tai myös niin, että, et lisäksi sitten näillä erilaisilla, jos annetaan apurahoja, siellä pyydetään vahvistusta ja hallitus käsittelee, et tavallaan erilaisia toimenpiteitä, joilla sitten täydennetään sitä, mahdollisesti ihan sitä täällä olevaa lähipiiriä, jota ei pystytäkään tunnistamaan, niin sen käsittelyä.” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Lähipiiri ei välttämättä aina ole täysin tiedossa etukäteen, mutta varmistavilla toimenpiteillä lähipiiritietoa voidaan hankkia ennen tapahtuman raportointia. Lähipiirin tarkastamisen lisäksi säätiölain muutoksella on ollut vaikutusta tilintarkastuskertomuksen lausumiin. Tilintarkastajan on SL 4:2.2 §:n mukaan lausuttava johdon palkkioiden tavanomaisuudesta lausuminen. Vanhan säätiölain aikana on lausuttu SäätiöL 2:12 §:n mukaisesti palkkojen kohtuullisuudesta, joten kyseessä on lähinnä käytettävään termiin liittyvä muutos.



*”No siinäkin mä, tietyllä tavalla, sekä kohtuullisuus että tavanomaisuus, niin mä jotenkin peilaan sitä, itse olen ajatellut sen niin, että siinä on ehkä, no aina säätiöis on tarkastettu tietyllä tavalla se johdon palkat nimenomaan tässä mielessä. Niin ne on ollut muita yhtiöitä, tai onkin tarkastettu muita yhtiöitä tarkemmin tai siihen on kiinnitetty huomiota, koska siitä on jouduttu eksaktisti lausumaan, niin niin...” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Koska palkat ovat tärkeä tarkastuskohde, josta lausutaan, on termin muutokseen kuitenkin kiinnitetty huomiota ja pohdittu, millaisia vaikutuksia sillä voi olla. Jotta palkkiot ja palkat voidaan todeta tavanomaisiksi, on niille löydyttävä vertailukohta vastaavanlaisen säätiön tai vastaavalla toimialalla toimivan yhteisön palkoista. Kohtuullisuutta taas voidaan tarkastajien mielestä tarkastella yksittäisen säätiön näkökulmasta. Kohtuulliset palkat ja palkkiot ovat siis kohtuullisia suhteutettuna tarkastettavan säätiön toimintaan, eivätkä jonkun vastaavan säätiön toimintaan. Tavanomaisuuteen liittyvän vertailun suorittaminen onkin osittain koettu haastavaksi.

*”Tavallaan siinä täytyy löytää se oikea, et vertailee sitten omenoita ja omenoita, ei omenoita ja päärynöitä. Ja tämä tietysti, on aika vaikeaa, ehkä säätiöiden itsekkin hakee sitä vertailupohjaa, et mikä olisi niiden vastaavantyyppinen säätiö, jossa se hallituksen ja näiden muiden toimielimien rooli olisi aivan samanlainen.” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Palkkainformaation saaminen muista säätiöistä voi olla haastavaa. Palkat ovat sensitiivistä informaatiota liittyessään yksittäisten ihmisten tuloihin ja mikäli samankaltaisen säätiön tilinpäätöstä ei ole saatavilla, voi vertailukohdan löytäminen olla haastavaa. Toisaalta, tarkastajat ovat maininneet, että kuntien tytärsäätiöiden osalta tavanomaisuuteen liittyvän vertailukohdan löytäminen ei ole ollut ongelmallista. Heidän mukaansa niiden palkkioihin voidaan ottaa mallia suoraan kuntien soveltamista, julkisista, kokouspalkkioista. Mikäli vertailukohdan löytäminen kaikissa säätiöissä olisi näin selvää, voitaisiin muutosta pitää hyvänä ja kenties tilintarkastajienkin olisi selkeää lausua tavanomaisuudesta. Tilintarkastajan tuleekin miettiä palkkion tavanomaisuutta arvioidessaan lisäksi sitä, miten henkilön kanssa sovittu palkkio vastaa hänen tehtäviään.

*”Niin kun sitä asiamiestoimintaa tai jotain muuta ja sitten just taas sama, sama pohdinta, et miten se palkkioperus määräytyy ja miten se sitten suhtautuu tavallaan niihin tehtäviin ja näin poispäin et, et se on haastava kokonaisuus, mut siihenkin tietysti se, että, että tota lähtökohta siinäkin, että hallitus itse tekee ensiarvion ja sitten taas tilintarkastaja ottaa siihen kantaa, että ollaanko samoilla, samoilla linjoilla.” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Säätiön koko ja toiminnan taso voivat myös vaikuttaa siihen, millainen palkkio on tavanomainen. Esimerkiksi ison, jatkuvarahoitteisen, liiketoiminnan kautta toimintaansa harjoittavan säätiön asiamies saattaa tehdä yhtä paljon kuin pienen pääomasäätiön toimitusjohtaja, mutta taas enemmän kuin pienen jatkuvarahoitteisen säätiön asiamies. Tilintarkastajat painottavat kuitenkin, että on säätiön johdon vastuulla määrittää palkkojen tavanomaisuus, ja tilintarkastaja suorittaa vain arvion siitä, pitääkö johdon määrittely paikkansa. Tavanomaisuudessa on kuitenkin koettu olevan hyviäkin puolia. Tavanomaisuus on kohtuullisuutta arviointikelpoisempi, sillä kohtuullisuuden koettiin aina olevan subjektiivisempaa ja suhteellisempaa kuin tavanomaisuus.

*”– –, niin sitten ehkä tuohon tavanomaisuuteen olisi helpompi löytää, siis kohtuullinenhan on suhteellinen käsite, et joka, joka jollekin toiselle [on] kohtuullinen, voi olla jonkun toisen mielestä kohtuuton.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Kohtuullisuutta voidaan aina kyseenalaistaa, mutta tavanomaisuus on tarkastajien mielestään selkeää, mikäli vertailukohta on löydettävissä. Toisella tarkastajalla tai tilinpäätöksen lukijalla voisi olla siis täysin toinen näkemys kohtuullisuudesta, mutta tavanomaisuuden kyseenalaistaminen ei ehkä olisi niin helppoa, jos esimerkiksi kunnan tytärsäätiön palkkioiden perusteet olisivat kunnan yleisen ohjeistuksen mukaiset. Silloin kyseenalaistettaviksi tulisivat koko kunnan palkkiot. Eräs tarkastaja on verrannut palkkioiden tavanomaisuuden arviointia toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen yhdenmukaisuuden arviointiin.

*”– –, et tavanomainen, et silloin sä pystyt ehkä vertaamaan johonkin toiseen, mutta et sitten kohtuullinen, niin mitä se kohtuullinen nyt on sitten missäkin tapauksessa, mutta ihan hirmuisen suurta eroa mä en näe, sillä, et onko se tavanomainen vai kohtuullinen, samahan se on tuossa, tilintarkastuskertomuksessakin ristiin, onko tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen, et onko ne yhdenmukaisia vai onko ristiriitoja... Periaatteessa sama asia.” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Yhteenvetona voidaan todeta, että tavanomaisuus ei ole kohtuullisuuden tavoin mielipidesidonnainen termi, vaan kun vertailukohde löydetään, on tavanomaisuuden arviointi selkeää ja tyhjentävästi perusteltavissa.

### **5.3.2 Säätiön tarkoituksen toteutumisen arviointi**

Vaikka lähipiirisäännökset ja johdon palkitseminen ovat tärkeitä osa-alueita säätiön tilintarkastuksessa, tulee tilintarkastajan myös ottaa kantaa siihen, onko säätiön toiminta sen säännöissä määritellyn tarkoituksen mukaista. Lisäksi johdon toimintaa koskeva lojaliteetti- ja huolellisuusvelvollisuus on uudistuksessa otettu osaksi lakia. Suurin osa tilintarkastajista on

kuitenkin ollut sitä mieltä, että johdon huolellisuutta on arvioitu ennenkin, vaikka velvollisuus ei ole ollut osana lakia.

*”Että kyllä tavallaan, jos ajattelee tilintarkastajan roolia niin kyllä se hallinnon tarkastus ja, ja huolellisuusvelvoitteet jo sen vanhan lain sanamuotojen mukaan, et omaisuus esimerkiksi pitää ja varat pitää sijoittaa vakaalla ja tuloa, varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla. – –, se olikaan, joka sinänsä oli jännä kanssa ja vanhasta maailmasta, aika kun on muuttunut kaikki instrumentit ja kaikki muut niin sinänsä vanhentunut jo sinällään, mutta joka tästä uudesta laista nyt sitten poistettiin. Mutta tota, että sitä kauttakkin on ollut sitä, että kyllähän sen johdon ja hallituksen on pitänyt silloinkin jo pystyä osoittamaan, että ovat toimineet huolellisesti ja varoja asianmukaisesti käsitelleet. Että sinällään ei kauheasti uusia asioita sitten kuitenkaan tuonut toi johdon huolellisuusvelvoitteen lisääminen lakiin.” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Huolellisuusvelvoitteen on koettu implisiittisesti sisältyneen SäätiöL 2:10 §:ään, jonka mukaan johdon tulee sijoittaa varat varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla, ja koska tilintarkastajien on täytynyt SäätiöL 2:12 §:n mukaan lausua varojen sijoittamisen asianmukaisuudesta, on huolellisuutta tarkastettu jo lakimuutosta edeltäneillä tilikausilla. Mikäli johto toimii huolellisesti ja on lojaali säätiön perustajatahoa kohtaan, toteuttaa se myös säätiön tarkoitusta sääntöjen mukaisesti. Edelliseen havaintoon liittyy se, että haastatteluissa tarkastajat ovat korostaneet säätiön johdon vastuuta säätiössä tehtävien päätösten suhteen.

*”Kun monet säätiöt on yleishyödyllisiä, noin lähtökohtaisesti tekee paljon hyvää, sitten se saattaa olla semmoinen, sanotaan hallituksissa tulee erilaisia hyviä ideoita, että jaetaanpas apurahoja tuonne tai tänne, ja ne on aivan loistavia ajatuksia, ja tietysti kohteita. Et joo. Mut sitten kun ruvetaankin kattomaan, et hei, mitäs meillä sanokaan säännöt, että voidaanko me jakaa apurahoja esimerkiksi tuohon kohteeseen sitten tavallaan, et mä luulen, et sen tyyppinen on lisääntynyt, että oikeasti pohditaan. Että vaikka se onkin hyvä juttu, niin mahtuuko se niihin sääntöjen puitteisiin, koska jos ei se mahdu niin sitä ei voida tehdä, mutta toki täytyy sanoa, että onhan säännöt usein kirjoitettu sen verran järkevän laajaksi, että se ei rajoita ihan hirvittävästi sitä, sitä toimintakenttää. – – Tarkoitan, et huomiota on kiinnitetty siihen enemmän nyt tämän uuden säätiölain myötä.” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Säätiön tilintarkastaja joutuu arvioimaan pöytäkirjapäätösten ja sääntöjen vastaavuutta. Päätösten teon jälkeen tarkoituksen toteuttamisesta tulee myös kertoa avoimesti. Tilintarkastajien mukaan sellaisen säätiön toimintaa on helpompi arvioida, joka raportoi toiminnastaan avoimemmin. SL 5:2

§:n mukaista laajempaa toimintakertomusraportointia onkin pidetty hyvänä muutoksena toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arvioinnin kannalta.

*”Siihen, että toi säätiölaki ehkä siihen tarkastukseen siinä mielessä, että nyt kun se tulee siellä toimintakertomuksessa kertoa, miten sitä tarkoitusta toteutetaan, niin ehkä se on, kun se on semmoinen lause sitten, mikä on tarkastettavissa tai se on ainakin helppo ottaa keskusteluun ja ehkä sitä vasten sitten peilata.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Toimintakertomukseen on SL 5:2.2 §:n mukaisesti lisättävä kuvaus siitä, miten säätiö on tilikauden aikana toteuttanut tarkoitustaan. Tilintarkastajien mielestä tämän kuvauksen pohjalta on helppoa tarkastaa tarkoituksen toteuttamisen asianmukaisuutta ja keskustella asiakkaan kanssa siitä, miten tarkoituksen toteuttamiseksi on toimittu. Raportoinnin merkitys korostuu ja tuotetun raportoinnin laatu, sillä tilintarkastajienkin tarkastus osittain kohdistuu toimintakertomuksessa annettuun tietoon.

### **5.3.3 Lakimuutoksen kokonaisvaikutukset tilintarkastukseen**

Säätiöiden sulautumiseen ja perustamiseen liittyvät lakimuutokset ovat lisänneet tilintarkastajien säätiöihin suorittamia tarkastustoimenpiteitä. Sinänsä perustamisen ja sulautumisen yhteydessä annettavat lausunnot eivät ole tilintarkastajille vieraita, koska samankaltaisia lausuntoja on annettava muiden yhteisöjen tarkastuksessa. Tarkastajien tulee perustamisen yhteydessä tarkastaa, että säätiö on laatinut SL 2:4 §:n mukaisesti toimintasuunnitelman, talousarvion ja rahoitussuunnitelman. Ne tarkastajat, jotka ovat tarkastaneet perustettavia säätiöitä, ovat todenneet, että suunnitelmia on jouduttu hieman korjauttamaan ja lisäksi keskustelemaan PRH:n kanssa siitä, mitä suunnitelmissa on esitettävä.

Tietyltä osin säätiön tarkastukseen käytetty aika lisääntyy, varsinkin, jos tarkastettavia suunnitelmia joudutaan korjauttamaan useamman kerran. Tarkastajat ovat korostaneet myös sitä, että sulautumisen ja perustamisen yhteydessä annettavat lausunnot ovat erilaisia ja näin ollen tilintarkastajakin joutuu miettimään lausuntoa kirjoittaessaan enemmän sitä, mistä ollaan lausumassa.

*”— – ja sitähän mietittiin jo sitäkin, et miten tästä tilintarkastajan lausunnon kirjottamisen kannalta, että minkälainen se on. —. Niin joo, toki siinä pitää miettiä, että mistä kuuluu lausua ja miten se lausunto kirjutetaan, mutta tiedä sitten, tuoko se nyt laki varsinaisesti tavallaan sillai uutta.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Toisaalta tilintarkastajan täytyy aina pohtia lausuntojaan, joten sinänsä lausuntojen antaminen ei ole vain säätiöihin liittyvä työtehtävä. Sulautumisia ja perustamisia on kuitenkin pantu täytäntöön vasta

hyvin vähän sen jälkeen, kun uusi laki on tullut voimaan, joten tarkastajat eivät mielestään täysin kykene arvioimaan kaikkia perustamis- ja sulautumisprosessien tilintarkastukselle mahdollisesti aiheuttamia vaikutuksia.

Kokonaisuutena tarkastajat eivät kokeneet hallinnon tarkastukseen tulleen uusia tarkastuskohteita. Hallinnontarkastus on yhden tarkastajan mielestä yleensäkin hieman abstrakti kokonaisuus ja siihen liittyviä tarkastustoimenpiteitä suoritetaan hänen mukaansa tositetarkastuksenkin yhteydessä.

*”Et tietysti, no hallinnon tarkastus on muutenkin vähän semmoinen, epämääräinen käsite, että et sitä tehdään aika monen toimenpiteen alla sitä hallinnon tarkastusta kaiken kaikkiaan, ettei se mun mielestä niin kun sinänsä tuonut siihen...” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Eräs mainitsee tällaisesta, tositetarkastuksen yhteydessä suoritettavasta hallinnon tarkastukseen liittyvästä toimenpiteestä esimerkkinä lähipiiritapahtumien tarkastamisen tositteiden pohjalta siten, että verrataan kaupparekisteristä säätiöiden vastuuhenkilöiden yrityssuhteista saatavaa raporttia ja tarkastetaan, onko yritysyritysten kanssa tehty taloudellisia toimia. Yleisesti uudistuneesta laista ja sen uusista määrittelyistä on kuitenkin saatu tukea hallinnon tarkastukseen ja perusteluihin, joita asiakkaille on esitetty.

*”Se niin kun, ennen kaikkea se tulee sitä kautta, että on semmoinen selkänoja, mihin nojata, että kun sinänsä se, tehtävänä se on meillä ollut aikaisemminkin, ja sen kautta on pitänyt asioita arvioida aikaisemminkin, mutta nyt se on niin selkeästi kuitenkin kirjoitettuna siihen, että siihen voi sitten nojata, että kuten toi, että ennen se on ollut pelkästään sääntöjen, sen sääntöjen kautta haettavissa.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Lakimuutoksella on siis ollut välillisiä vaikutuksia tilintarkastukseen; jos säätiö on ottanut lakimuutokset haltuun hyvin, on säätiön toiminta selkiytynyt, millä on ollut vaikutusta myös tilintarkastuksen suorittamiseen. Lisäksi johdon toimien arviointi on selkeämpää, kun säätiön eri toimielinten vastuut on määriteltä selkeästi. Johdon toimielinten vastuisiin onkin tarkastuksessa kiinnitetty enemmän huomiota ja havaittu epäkohtia esimerkiksi päätöksentekoon liittyen.

*”...et hallinnon tarkastuksessa ehkä kiinnitetty nyt enemmän huomiota siihen, että siellä on oikeasti laissa määritellyt toimielimet, jotka ovat päätösvaltaisia, niin sitten siellä on kuitenkin näkynyt semmoisia erilaisia valiokuntia ja mitä tämmöisiä vastaavia päätöksenteossa, mitä niin kun, mitkä tuovat esiin ja esittävät päätettäväksi asioita. Niin, että siellä on kuitenkin jonkun verran tullut ilmi semmoisia, et ne on tavallaan tehnyt päätökset jo siellä valiokunnissa ja sitten ne vaan tuodaan muodollisesti hyväksyttäväksi.” (Tarkastaja 5, 24.5.2017)*

Säätiöissä ei ehkä kaikilta osin ole noudatettu uuden säätiölain mukaisia tehtävän määrittelyjä, joten on ollut hyvä, että tarkastajat ovat kiinnittäneet päätöksentekoon huomiota tarkastuksessaan. Uuden säätiölain tilintarkastukseen tuomien ”vivahteiden” lisäksi tarkastusprosessia on mietitty kokonaisuutena. Ennen tarkastuksia on muuttuneen lain näkökulmasta pohdittu, mihin osa-alueisiin tarkastusta tulisi suunnata, ja tämän pohdinnan kautta painopistealueiksi ovat kohonneet esimerkiksi edellä mainitut lähipiiriasiat. Lisäksi tarkastuksessa on oltu lakimuutoksen seurauksena entistä tarkkaavaisempia ja tarkastusta varten on koottu ikään kuin muistilistaa, jotta esimerkiksi konsernitilinpäätös tulee tarkastettua, jos säätiö ei ole sitä aiemmin laatinut ja että toimintakertomus tarkastetaan sisällöllisestä, että se sisältää kaikki uuden lain edellyttämät tiedot.

### **5.3.4 Tilintarkastajan asema säätiön sidosryhmien kentässä**

Säätiöllä ei ole omistajia ja säätiön perustaja menettää perustamisen jälkeen oikeutensa vaikuttaa säätiön toimintaan. Toiminta ja perustajan luovuttamat varat jäävät säätiön johdon vastuulle, eikä näin ollen säätiöllä ole selkeää päämies–agentti -asetelmaa. Koska omistajatahoa ei ole, ovat säätiöt Olsonin (2000) mukaan yhteisöjä alttiimpia agenttiteoriaan liittyville moraalikadon ja haitallisen valikoitumisen ongelmille. Omistajalle on yritetty löytää vaihtoehtoisia tahoja; Olsonin (2000) mukaan säätiö itse, Millerin (2002) mukaan varoja lahjoittavat tahot ja Carverin (1997) mukaan sidosryhmät kuten henkilöstö, asiakkaat ja toimittajat voidaan mieltää säätiön päämiehiksi. Kun vielä huomioidaan Verniksen et al. (2006) näkemys säätiön tilivelvollisuudesta eri tahoille, voidaan todeta, että omistajan tai päämiehen puutteesta huolimatta säätiön toiminnasta ja varojen käytöstä ollaan kiinnostuneita varsin laajasti.

”Vaihtoehtoisilla” päämiehillä ei kuitenkaan ole omistajan kaltaista kontrollia säätiön johtoa kohtaan, joten säätiön valvonta jää täysin ulkopuolisille tahoille, kuten tilintarkastajille. Uuden lain muutoksilla on pyritty vastaamaan myös omistajan puutteen aiheuttamiin haasteisiin säätiöissä, joten tutkimuksella on haluttu selvittää, onko lakimuutoksella ollut vaikutusta tilintarkastajien rooliin.

Tarkastajien näkemys tilintarkastajien roolista on selkeä; Tarkastaja on heidän mielestään riippumaton, lakisääteistä toimea suorittava, mutta omistajan puutteen takia merkittävä, säätiötä lähellä oleva, toimija. Tarkastajilla on käsitys itsestään ”pelkkinä tarkastajina”, jotka suorittavat tilintarkastajan lakisääteistä tehtävää, eli sen tarkastamista, antaako säätiön tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan säätiön toiminnasta.

*”Kuitenkin tilintarkastaja on tilintarkastaja, tilintarkastaja tarkastaa sitä sen tilinpäätöksen, hallinnon, et se on meidän tehtävä...” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Käsitys on linjassa tilintarkastuslain ja uuden säätiölain tilintarkastusta koskevan neljännen luvun kanssa. Lisäksi se tukee Meklinin (2009) määritelmää tarkastuksen roolista, minkä mukaan tarkastaja välittää tiedon agentin (säätiön johto) tilivelvollisuudesta tarkastamalla sopimuksen (säätiön säännöt), tosiasioiden (suoritetut taloudelliset ja hallinnolliset toimet) ja tilityksen (tilinpäätös) välistä yhdenmukaisuutta ja asianmukaisuutta. Edelleen tarkastajien mukaan säätiössä tilintarkastajan rooli ei varsinaisesti eroa muiden yhteisöjen tilintarkastajana toimimisesta, eikä asemassa ole lakimuutoksen seurauksena tapahtunut muutoksia. Säätiöiden kohdalla tilintarkastuksen merkityksen on kuitenkin koettu olevan korostuneempi, koska säätiöillä ei ole omistajaa. Etenkin, jos säätiöllä ei ole emoyhteisöä tai -säätiötä.

*”Mutta sinällään, tilintarkastajan työ ja tavallaan kaikki tämä asiakasriippumattomuus, niin ne ovat mun mielestä perus fundamentteja, jotka ovat ihan sinällään samanlaiset, mutta toki tietyllä tavalla tunnistetaan kyllä se korostuneisuus nimenomaan tämän varallisuusmassan valvojana.” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

*”Ja tosiaan se, että säätiöissä pitää miettiä sitä, että sitä tärkeämpi tilintarkastajan rooli on, mitä itsenäisempi se säätiö on. Että onhan säätiöitä, jotka ovat jonkun määräysvallassa, että on ihan siis konserniin yhdisteltäviä säätiöitä, joissa on selkeä määräysvalta, niin niissähän on ikään kuin se omistaja olemassa, että silloin se valvonta tulee sieltä päin jossain määrin.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Tarkastajat ovat siis tiedostaneet säätiön agenttuurisuhteeseen keskeisesti liittyvät puutteellisuudet ja oman roolinsa korostuneen merkityksen, vaikka eivät sinänsä koe asemansa eroavan säätiöiden kohdalla siitä, mitä se muiden yhteisöjen kohdalla on. Tarkastajien kokemuksen roolistaan voidaan tietyllä tapaa katsoa olevan yhtenäinen Vanhasen (1988) määritelmän kanssa, sillä hän koki niin ikään tilintarkastajien aseman korostuvan omistajan puuttuessa. Säätiöiden tilintarkastuksen asema on korostunut tarkastajien mukaan myös lakimuutoksen seurauksena, koska valvonnan tehostaminen on ollut yksi lakimuutoksen tavoitteista.

*”Kyllä näkisin, et ihan on [tarkastuksen aseman muuttumattomuudesta]. Ei se olennaisesti ole muuttunut. Toki ehkä täsmentänyt ja se, että yleensä ottaen tämä säätiöiden valvonta on kokenut uuden tulemisen, niin siinä vielä ehkä se tilintarkastajankin rooli sitten vähän kirkastuu ainakin, tai tavallaan saa enemmän uutta puhtia, mutta ei se varmaan ihan hirveästi, tosiasiallisesti, ole muuttunut.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Voidaankin todeta, että tarkastus on lakimuutoksen kautta saanut julkisuutta, mutta päivittäiseen tarkastustyöhön tai tarkastuksen rooliin se ei ole vaikuttanut. Tarkastajat ovat myös maininneet roolinsa säätiön toiminnan tarkoituksenmukaisuuden valvojana, mikä korostaa säätiöiden tarkastamisen yhteyttä Meklinin (2009) kuvaaman verorahoitteisen toiminnan tarkastamiseen, sillä vertotahoitteisessa toiminnassa tarkoituksen toteutuminen on taloudellisen lisäarvon saavuttamista olennaisempaa.

*”Ehkä siinä hiukan enemmän on semmoinen valvova luonne kuin esimerkiksi osakeyhtiön tarkastuksessa. Kun säätiö kuitenkin lähtökohtaisesti on jotain yleistä hyvää varten perustettu, niin sitten sen tarkoituksen valvon-, toteuttamisen valvonta, tuo siihen semmoisen hiukan erilaisen lisän kuin osakeyhtiön tarkastus, joka kuitenkin lähtökohtaisesti voi toimia aivan vapaasti millä tahansa kentällä.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Osittain tarkoituksen toteutumisen ja valvovan luonteen voidaan katsoa liittyvän myös Kurkelan (1965) kommenttiin säätiön tilintarkastajasta ”yhteiskunnan luottamusmiehenä”, koska säätiön sidosryhminä voidaan Verniksen et al. (2006) näkemyksen mukaan pitää koko yhteiskuntaa. Toisaalta tilintarkastajien näkemyksen voidaan katsoa tukevan Pykäläinen-Syrjäsen (2007) havaintoa siitä, että säätiö on ikään kuin sisäisen ja ulkoisen valvonnan rajapinnassa toimiva valvoja, sillä tilintarkastajat ovat mielestään säätiöistä riippumattomia, mutta silti niille läheisiä toimijoita.

*”En mä muuten, tilintarkastaja on riippumaton asiantuntija. Riippumaton taho ja valvoo, valvoo sitä säätiötä. Ei, se perus fundamentti on ennallaan, että siihen ei sinänsä ole muutosta.” (Tarkastaja 4, 16.12.2016)*

Riippumattomuus puoltaa sitä, että tilintarkastaja on ulkopuolinen toimija ja toimii itsenäisesti suhteessa säätiöön tarkastusta suorittaessaan. Pykäläinen-Syrjänen (2007) on mieltänyt tilintarkastajat myös sisäisiksi toimijoiksi, koska säätiön hallitus valitsee heidät. Tarkastajien näkemys, josta voidaan kytkeä tietty yhteys sisäiseen valvontaan ei kuitenkaan koskenut heidän valintaansa vaan enemmänkin sitä, miten he kokivat tarkastusta suoritettavan.

*”No kyllä mä jossain määrin näen, että se on tavallaan semmoinen konsultti siinä, että ei ole pelkästään vaan se, että me käydään tarkastamassa, annetaan se kertomus siitä sellaisena, kun me nähdään se, vaan ainakin meillä on se semmoinen lähtökohta, että me yhdessä parannetaan sitä raportointia, ja kyllä mä jossain määrin näkisin just sen, että yhteistyössä tehdään sitä ja parannetaan.” (Tarkastaja 5, 24.5.2017)*



Tarkastus ei siis tapahdu asiakkaasta erillään, vaan yhteistyössä ja asiakkaan sekä tarkastajan yhteinen tavoite on saada asiakkaan raportoinnista parempaa. Tietyllä tappaa sisäisellä valvonnalla ja tarkastuksella voidaan olettaa olevan sama rooli. Myös lakimuutoksen on koettu vaikuttaneen tilintarkastajan ja säätiön suhteeseen lähentävästi, koska asiakassuhde ei ollut huonontunut ja säätiöt ovat tarvinneet lakimuutoksen yhteydessä tilintarkastajien neuvontaa. Tarkastajan 5 (24.5.2017) mielestä suhteen voidaan katsoa jopa parantuneen, sillä lakimuutoksen yhteydessä säätiöille on voitu myydä tilintarkastusyhteisöjen tarjoamia lisäpalveluja, kuten lakineuvontaa, ja näin syventää asiakassuhdetta entisestään. Useimmat tarkastajat arvioivat asiakassuhteen kuitenkin tiivistyneen vain hetkellisesti.

*”Ja sitten tosiaan asiakassuhteet, et mä en näe suurta muutosta, et enemmän se on ollut tämmöistä ekan vuoden kyselemistä. Yhdessä ehkä ihmetelty joitakin asioita.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Hetkellisyyden koetaan johtuneen nimenomaan siitä, että laki on ollut uusi asia niin säätiöille kuin tarkastajillekin ja jatkossa konsultointia ja neuvontaa ei tulla tarvitsemaan samassa mittakaavassa.

### **5.3.5 PRH:n valvonta suhteessa tilintarkastukseen**

Tilintarkastajien lisäksi säätiöitä valvoo PRH, jonka tarkastustyö on vanhan lain aikaan ollut paljolti riippuvaista tilintarkastajien tarkastamasta tilinpäätösdokumentaatiosta (ks. Pykäläinen-Syrjänen 2007, 203). Säätiölain muutoksen yhteydessä valvontaa on tehostettu, ja tilintarkastajat kertovatkin PRH:n ottaneen aktiivisemman valvojan roolin ja palauttaneen muun muassa puutteellisia toimintakertomuksia säätiöille. Tiedusteltaessa tilintarkastajilta, miten PRH:n tarkastus heidän mielestään eroaa tilintarkastuksesta he toteavat, että tilintarkastaja tuntee asiakkaansa läheisemmin, mutta ovat silti sitä mieltä, että PRH:nkin valvontaa tarvitaan.

Tilintarkastajan mahdollisuudet vaikuttaa säätiön toimintaan ja ohjata sitä on koettu suuremmaksi kuin PRH:n, mikä viitanee siihen, että tilintarkastajat ymmärtävät PRH:n valvonnan pitkälti jälkikäteisenä, kun taas tilintarkastusta tehdään enemmän reaaliajassa. Tilintarkastuksen koetaan myös tuottavan enemmän hyötyä säätiölle, koska tarkastajat tuntevat asiakkaansa mielestään paremmin kuin julkisvalvontaa suorittava rekisteriviranomainen.

*”Mitään sillä lailla, ja ehkä se sitten kuitenkin niin, että tilintarkastaja tuntee sen säätiön toiminnan lähtökohtaisesti paremmin, niin siinä toivottavasti olisi sitten tilintarkastajasta semmoista tosiasiallista hyötyä enemmän sitten.” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Asiakkaan tunteminen korostuu tarkastajien mielipiteessä siitä, että tilintarkastaja kykenee huomioimaan asiakkaankin näkökulman. Erään tarkastajan mukaan tilintarkastaja ei kiinnitä tarkastuksessaan huomiota ”olemattomiin asioihin”, eikä näin ollen aina vaadi asiakasta noudattamaan sääntöjä ja lakeja ”pilkuntarkasti” raportoinnissaan. Tällaisen suhtautumisen voidaan ehkä katsoa olevan syynä sille, että Pykäläinen-Syrjäsen (2007) mukaan viranomaisvalvontaa tarvitaan koska tilintarkastaja on ikään kuin osa säätiötä. Tietyiltä osin kaivattaneen siis tarkkuutta, eikä siedetä sitä tosiasiaa, että tilintarkastaja ja säätiö ovat läheisessä suhteessa. PRH:n onkin koettu olevan luonteeltaan ”viimeisen sanan sanoja” ja tarkastajat kuvaavat PRH:n toimintaa käskeväksi ja tuomitseväksi.

*”Kyllä ne ehkä jonkun verran sitä, että se on kuitenkin viranomainen. Ja ehkä tilintarkastajalla on jonkun verran konsultoivampi rooli siinä ja sitten ne on ehkä enemmän tämmöistä käskyttäjää roolia. On siinä ero näissä rooleissa. Ihan selkeästi ja kyllä ne [säätiöt] ottaa tosi vakavasti nämä PRH:n kommentit, vaikka ne eivät olisikaan aivan fiksuja... Siis ne kommentit” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

PRH:n voidaan siis katsoa olleen jyrkempi sen suhteen, miten säätiöiden tulee lakia ja ohjeistuksia noudattaa ja näin ollen sen valvonta on luonteeltaan erilaisempaa kuin tilintarkastus. Tilintarkastajat luonnehtivatkin PRH:n suorittamaa tarkastusta hyvin pikkutarkaksi ja esitettyjä kysymyksiä omalla tavallaan myös omituisiksi.

*”No sellainen mielikuva tuli vähän niistä muutamista kysymyksistä ja sitten tavallaan, mitä on kuullut tuolta kollegoilta, mitä, minkä tyyppisiä kysymyksiä. Välillä ne on olleet ihan, aivan, joltain toiselta planeetalta.” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Eräs tarkastaja kuitenkin täsmensi, että myös PRH suostuu joustamaan vaatimuksistaan, mikäli perusteet ovat hyvät, näin on ollut esimerkiksi tilanteessa, jossa PRH on ensin velvoittanut asiakassäätiötä laatimaan konsernitilinpäätöksen, mutta hyväksynyt laatimatta jättämisen perustelujen jälkeen. Osittain PRH:n tarkemman valvonnan on myös koettu olleen seurausta säätiölain uudistuksesta.

*”Joo ehkä [mielipide PRH:n valvonnan tehostumisesta], ja sitten voi olla, että he nyt ensimmäisenä vuonna otti ihan tarkoituksella, et mulla on semmoinen tunne, et siellä oli joku harkkari, joka prikkas jotain listaa. Mulle vähän semmoinen fiilis tuli, mutta eihän siinäkään mitään väärää ole, et jos he otti sen teemaksi niin se on ihan ok.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

PRH on lakimuutoksen jälkeen ottanut teemakseen tarkastaa säätiöiden tuottaman dokumentaation aiempaa tarkemmin ja verrannut sen asianmukaisuutta suhteessa säätiölain vaatimuksiin. PRH:n kyselyihin vastaaminen on koettu haasteelliseksi, sillä osa säätiöistä on mielestään esittänyt tarvittavat tiedot, mutta ei täysin PRH:n haluamalla tavalla. Tällainen tarkka puuttuminen on herättänyt säätiöissä ja tilintarkastajissa yllätyneisyyttä.

*”– –, sitä, että tavallaan kun on jo allekirjoitettu ja hyväksytty tilinpäätös, et ruvetaanko sitä toimintakertomusta repimään auki, vai miten, et siis ihan tämmöistä vähän hämmästyneen, et miten se nyt sitä sillä lailla tällä lailla.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Pohdintaa aiheuttaa se, onko PRH:n tavoitteena loppujen lopuksi ollut yhdenmukaistaa säätiöiden toimintakertomus- ja tilinpäätösdokumentaatio vai tosiasiallisesti korjauttaa puutteita, mikäli asiat on toimintakertomuksella esitetty, mutta ei juuri siinä muodossa kuin PRH sitä on toivonut. Yleisesti voidaan todeta, että tarkastajat ovat kokeneet PRH:n säätiön perustajan tahtoa etäältä puolustavaksi ja rajat asettavaksi viranomaisvalvojaksi. Jos tilintarkastajaa ajatellaan ikään kuin asiakkaan kumppanina ja hyvin läheisenä toimijana, koetaan PRH ja sen valvonta dokumenteista riippuvaksi ja etäiseksi, koska se ei käy säätiöiden luona suorittamassa tarkastustaan yhtä aktiivisesti kuin tilintarkastaja.

*”No, mun mielestä PRH:han on vielä huomattavasti ulkopuolisempi, siis tottakai tilintarkastajakin on riippumaton aina, mutta tilintarkastaja on kuitenkin, näkee sinne sisälle, – – PRH on kuitenkin enemmän, se on kiinni niissä papereissa, ja siinä, että sitten varmaankin se PRH:n rooli, et sitten jos tulisi joku epäily, sittenhän he voi tulla tietysti.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Vaikka PRH:n on perinteisesti koettu suuntaavan tarkastustaan saamiensa dokumenttien pohjalta, ovat lakimuutoksen jälkeen tarkastuksen kohteena olleet kaikki säätiön raportoinnin ja toiminnan osa-alueet. Näin ollen PRH:n suorittamien palautusten ja kyselyiden perusteella voidaan säätiölain mukaisen valvonnan tehostumisen katsoa toteutuneen. Säätiön perustajan tahdon toteutumisen valvojana PRH voidaan tietystä mielessä rinnastaa päämieheksi. Esimerkiksi sääntömuutoksia, joilla perustajan asettamaa säätiön tarkoitusta oli yritetty muuttaa liikaa, ei PRH ole hyväksynyt. PRH:n laajat valtuudet säätiöiden valvonnassa ja sääntömuutosten hyväksynnässä on koettu positiivisiksi, koska säätiöissä ei ole omistajaa. Onkin hyvä, että jokin taho säätiön sidosryhmien kentässä voi vaikuttaa toimiin, joilla säätiöt mahdollisesti yrittävät muuttaa tai kiertää perustajan asettamaa tahtoa.

Tilintarkastajan ja PRH:n suorittamien tarkastusten erilaisista luonteista ja säätiöiden diversiteetista johtuen säätiöiden tilintarkastajat ovat olleet sitä mieltä, että valvottavaa säätiökentällä riittää kyllä kaikille ja että säätiötä valvovia tahoja ei ole liikaa.

*”Mutta kyllä, että siinä kuitenkin, kun niitä säätiöitä on niin valtavan eri tyyppisiä. Kooltaan tosi erilaisia ja sitten tarkoitukseltaan erilaisia, niin kyllä siinä varmaan molemmillekin toimijoille sitä kenttää piisaa, että...” (Tarkastaja 2, 12.12.2016)*

Voidaan ajatella, ettei tarkastusta voi koskaan olla liikaa ja tilintarkastajien näkemys onkin positiivinen, jos pohditaan sitä, että uusi säätiölaki halusi korostaa ja tehostaa valvonnan roolia. Tällöin on suotavaa, että tarkastajat kokevat tilanteen niin, että kaikki valvojat mahtuvat tarkastuskentälle.

### **5.3.6 Tilintarkastajan rotaatio**

Säätiölakiin on lisätty tilintarkastajien työnteon ja aseman kannalta kaksi merkittävää muutosta. Ensimmäinen niistä koskee SL 4:5.2 §:ssa säädettyä tilintarkastajan rotaatiota. Jatkossa sama tarkastaja voi toimia enintään seitsemän toimikauden ajan säätiön tarkastajana. Käytännöllä pyritään takaamaan tilintarkastajan riippumattomuus, koska säätiöllä ei ole omistajaa ja säätiön hallitus valitsee säätiön tilintarkastajan. Tilintarkastajat kokevat, että rotaatio lisää hallinnollista työtä säätiöissä ja heidän mielestään tilintarkastajan riippumattomuus on itsestäänselvyys ilman rotaatitakin.

*”Että jotenkin musta tuntuu, että meidän, jotenkin kun me ollaan tässä isossa talossa, ja meillä on nämä meidän omat ohjeet ja säännöt, niin kyllä meillä ikään kuin riippumattomuudestakin pidetään niin hyvin kiinni, et se on se ehkä nämä yksittäiset pienemmät tilintarkastustoimistot voi olla huonommassakin suhteessa joo.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Mielenkiintoinen havainto on, että Big 4 –tarkastusyhteisöissä työskentelevät tarkastajat ovat vakuuttuneempia riippumattomuudestaan. Sen sijaan ainoan Big 4 –yhteisöjen ulkopuolisen yhteisön tarkastaja, kokee rotaation yleisesti hyvänä asiana, koska hänen mukaansa pitkissä asiakassuhteissa on aina pohdittava riippumattomuutta ja ”silmäparien” olisi hyvä vaihtua aina välillä, etteivät tarkastajat ”sokeutuisi” asiakkaan toiminnalle.

Pienemmissä yhteisöissä tarkastaja joutunee tekemään enemmän töitä asiakashankinnan eteen ja luomaan tiiviimmän suhteen asiakkaaseen saadakseen asiakkaita ja pitääkseen ne, millä saattaa olla vaikutusta myös hänen riippumattomuuteensa ja sitä kautta tarkastaja on saattanut kokea rotaation

riippumattomuutta turvaavana uudistuksena. Toisaalta rotaation kautta pienempien yhteisöjen tarkastajat saattavat saada uusia säätiöitä asiakkaikseen, vaikka rotaatiota koskeva lakipykälä ei tilintarkastusyhteisön vaihtoon velvoitakaan. Vaikka tarkastajat eivät itse rotaatiota olisi lakiin lisänneetkään, ovat he kuitenkin olleet sitä mieltä, että tilintarkastuksen laatu ja tarkastajan vaihtuvuus voidaan rotaatiolla taata.

*”Tarpeellisuuteen en ehkä osaa niin hyvin ottaa kantaa, mutta kyllä mä näen, että se on ihan, ihan siinä mielessä paikallaan, etenkin jos pitkään on samassa paikassa tarkastamassa, niin sitten se monesti mennään tavallaan aina vanhan kaavan mukaan. Sitten, jos sinne tulee rotaation myötä uusi tarkastaja, niin sitten sinne tulee vähä uutta näkemystä tähän asiaan. Jos jossain asioissa voidaan huomata, että tämä ei ehkä olekaan ihan kunnossa, vaan tämä nyt pitääkin olla toisella tavalla, niin kyllä se mun mielestä siinä mielessä ihan hyvä on se rotaatio. Pysyy tavallaan tarkastajallakin mielenkiinto paremmin yllä, jos ei ole 20 vuotta sama.”*  
(Tarkastaja 5, 24.5.2017)

Tarkastuksessa saatetaan ajautua vuodesta toiseen tarkastamaan samoja asioita ja rotaation kautta voidaan saada parempaa näkemystä siihen, mikä oikeasti missäkin säätiössä on olennaista ja tulisiko tarkastusta suunnata uusiin tarkastuskohteisiin. Monet tarkastajat ovat pitkään toimineet samojen säätiöiden tarkastajina, mutta toisaalta säätiöiden tarkastajat ovat vaihtuneet ilman rotaatiotakin, joten vaihdostilanteiden ei uskota aiheuttavan ongelmia tarkastukselle, vaikka tilintarkastajan vaihtoprosessi myönnetäänkin olevan säätiöille raskas. Tarkastajien mielestä on kuitenkin hyvä, että tilintarkastusyhteisöä ei ole pakko vaihtaa, mikä voi helpottaa vaihdostilannetta niin asiakkaalle kuin tilintarkastajallekin, sillä vaihdosprosessi ei vaadi samalla tavalla asiakkaaseen tutustumista, koska tietoa voidaan yhteisön sisällä siirtää, koska asiakas tunnetaan entuudestaan.

Tarkastajat eivät ole myöskään huolissaan siitä, että rotaatio johtaisi siihen, ettei tarpeeksi säätiöasiantuntemusta omaavia tarkastajia enää löydetäisi tarkastamaan kaikkia säätiöitä. Säätiöasiantuntemusta tilintarkastajien keskuudessa pidetään yleisesti hyvänä ja sitä voidaan välittää uusille, nuoremmille, tarkastajille töiden delegoinnilla. Etenkin isojen toimistojen tarkastajat olivat sitä mieltä, että tarkastajia on riittävästi.

*”Kyllä mä koen, et ainakin isoissa taloissa on riittävästi. Mutta sitten, kun suuri osa säätiöistä on pieniä ja niitä tarkastaa tavallaan mies ja salkku –tyyppiset tarkastajat, niin ei siellä välttämättä ole aina sitä kokemusta. Kun on tuo kuitenkin jossain määrin semmoinen erityisalansa, mutta en mä nyt näe mitenkään kauhean isona ongelmana tuota.”* (Tarkastaja 5, 24.5.2017)

Riittävän osaamisen hankkiminen voi siis olla haasteellisempaa pienemmille tarkastusyhteisöille ja yksittäisille tarkastajille, ja rotaation kautta säätiöt saattavatkin vaihtaa tarkastajaa isomman yhteisön tarkastajaan. Säätiöissä on lisäksi omat verotukselliset erityiskysymyksensä ja näin ollen ne on tunnettava säätiöitä tarkastettaessa, mutta siltäkään ei koeta olevan vaikutusta osaavien tarkastajien riittävyteen. Nuorten tarkastajien kohdalla ongelmana saattaa kuitenkin olla se, etteivät säätiöt välttämättä ole heidän mielestään kiinnostavimpia tarkastuskohteita.

*”No se on tietysti, nämä ei välttämättä ole niitä kaikkein houkuttelevimpia näitten nuorempien tarkastajien niin kun yhdistykset ja säätiöt, että... Tuossa voi tietysti olla pointti, että enpä ole tuota ajatellut ja tai sitten se on se, et ne kierrättää jollakin porukalla sitten näitä... Onhan toki tietysti riittävän monta, että pystyy vaihtamaan sitä, mutta...” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Toisaalta tarkastajat kokevat omaksi vastuukseensa sen, että delegoivat säätiöitä nuorempienkin tarkastajien tarkastettavaksi ja tutustuttavat näin muitakin tarkastajia säätiöiden toimintaan. Riittävydestä on siis koko tarkastusyhteisön pidettävä huolta työnjaon kautta, vaikka kokeneiden tarkastajien määrä tutkimuksen toteutushetkellä onkin koettu riittäväksi.

### **5.3.7 Tilintarkastajan ilmoitusoikeus PRH:lle**

Toisena uudistuksena säätiölakiin lisättiin 14:6.1 §:iin tilintarkastajalle oikeus antaa PRH:lle tietoja, jotka hän on tarkastusta suorittaessaan havainnut ja joista PRH:n tulisi olla tietoinen. Pykälällä pyritään edelleen takaamaan tilintarkastajan riippumattomuutta ja eriyttämään tarkastajaa säätiön johdosta. Tilintarkastajien mukaan ilmoitusoikeutta on käytetty vähän. Väärinkäytöstilanteita tai muita merkittäviä tilanteita, joiden tuominen ilmi PRH:lle olisi tärkeää ei ole havaittu ja eräs tarkastaja mainitsi PRH:nkin virkamiesten kommentoineen, että vain muutamia ilmoituksia on tullut ja että määrä on heidän mielestään ollut vähäinen. Tarkastajat epäilivätkin, että oikeus saattaa jäädä jatkossakin käyttämättä.

Ilmoitusoikeuden käyttämättömyyttä voidaan perustella sillä, että tilintarkastajat kokevat velvollisuudekseen ilmoittaa viranomaiselle tarpeen vaatiessa ilman erillistä, laissa määriteltyä oikeuttakin. Lisäksi ilmoittaminen on tilannekohtaista ja asian on yleensä oltava hyvin painava, joten ilmoittamista tarvitaan hyvin harvoin. Tarkastajat kokevat asiakassuhteen ilmoittamista tärkeämpänä ja korostavat, että ennen ilmoittamista asiakasta olisi aina informoitava asioista, joista tullaan ilmoittamaan ja keskusteltava heidän kanssaan säätiöiden toimintaan liittyvistä vaikeistakin tilanteista ja tapahtumista. Näin ollen lakiin ilmoitusoikeus ei täysin toimisi säätiön johdon ja

tilintarkastajan erottajana vaan pikemminkin asiakas haluttaisiin pitää yhtä lähellä ja tietoisena, vaikka käsiteltävät asiat olisivat säätiön kannalta epäedullisia.

*”Vähän erikoiselta siis tuntuu semmoinen, että kyllä melkein sitä on tottunut kuitenkin ääneen sanomaan semmoiset asiat, jotka häiritsevät, mutta toki sitten, jos siellä olisi joku semmoinen niin kun... No kaiken kaikkiaan on tilintarkastuksessa kuitenkin niin harvinaisia nämä tilanteet, että ollaan asiakkaan kassa niin sukset ristissä, ettei voida keskustella jostain, vaikeistakin tilanteista. Niin... En oikein tiedä, mitä pitäisi tapahtua, että pitäisi sitä linjaa lähteä...”*  
(Tarkastaja 2, 12.12.2016)

Samalla kun asiakkaan tietoisena pitämistä on puolusteltu, on myönnetty se tosiasia, että PRH:lle ilmoittaminen saattaisi johtaa asiakassuhteen loppumiseen. Esimerkiksi maineriski tilintarkastusyhteisölle kyseisen asiakkaan tarkastajana toimimisesta saattaisi olla suurempi riski kuin se, että asiakas menetettäisiin. Lisäksi säätiöt saattaisivat tarkastajien mukaan oma-aloitteisesti myös vaihtaa tarkastajaa, mikäli PRH:lle tehtäisiin ilmoitus. Tarkastajien mielestä raportoinnin lähtökohtana ei saisi olla se, että ilmoitetaan jotain viranomaiselle, vaan raportointia tulisi tehdä ilman ajatusta siitä, että raportti päättyy viranomaiselle.

*”Mä olen sitten sitä mieltä ylipäättään, että, miten mä nyt sanoisin, että kyllähän meidän raportointi, meidän pitäisi pystyä raportoimaan siis mille tahansa asiakkaalle niin, ettei meidän tarvitse ensimmäiseksi miettiä, että tämä menee valvojalle.”* (Tarkastaja 1, 9.12.2016)

Ilmoittaminen on tarkastajien mielestä viimeinen vaihtoehto. Mikäli tarkastuksessa havaitut virheet ovat korjattavissa ennen raportointia, ne pyritään myös korjauttamaan, jotta asioista ei tarvitsi ilmoittaa. Mikäli virhettä ei kuitenkaan voida korjata, lähdetään raportointia harkitsemaan tilannekohtaisesti. Tarkastajien haastatteluista korostuvat ilmoituksesta keskusteltaessa julkinen, tilintarkastuskertomukselle nouseva, asia ja ei julkinen, tilintarkastuspöytäkirjalla raportoitava, asia. Ensisijaisesti koetaan, että PRH:lle raportoitavat asiat raportoitaisiin kertomuksella, mutta myös pöytäkirja on koettu mahdolliseksi. PRH:lle ilmoittamisessa keskeistä on se, olisiko asiasta hyötyä viranomaisen harjoittamassa valvonnassa. Ilmoitettavan asian ei tarvitsisi olla kertomusasia, mutta tilintarkastajien mukaan sen tulisi olla merkittävä. Esimerkkeinä mainitaan laajasti vaikuttava väärinkäytös, johon johto ei huomautuksista huolimatta olisi puuttunut, lakien ja sääntöjen vastainen toiminta, säätiötä vahingoittava erittäin vaikea tilanne, säätiön tarkoituksen vastainen toiminta sekä vahinkoa aiheuttavat lähipiiritoimet.

*” – että missä tapauksessa sitä voitaisiin tulla käyttämään, niin mä itsekkin rupesin miettimään, että tosiaan se jotenkin hyvin röyhkeästi tai sitten jotain sellaista, mikä vahingoittaisi sitä säätiötä. Ja sitten tosiaan siitä ei päästäisi, et se tilanne ei vaan menisi eteenpäin, niin ehkä silloin voisin, mutta kyllä mä näen sen hirveän äärimmäisenä keinona.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Tiivistetysti tarkastajat olisivat siis valmiita ilmoittamaan vaikeista, merkittävistä tilanteista, joissa on toimittu väärin. Tarkastajat ovat kuitenkin olleet tyytyväisiä siihen, ettei ilmoitusvelvollisuutta otettu käyttöön, sillä tilintarkastusalan standardit ja ammattietiikka sekä tarkastajan henkilökohtainen velvollisuuden tunto jo itsessään velvoittavat tarkastajia ilmoittamaan tietyissä tilanteissa viranomaiselle.

*”Joo. Ei todellakaan ollu, ollu käyttöä ja sitte tota aina noissa tilintarkastajien eettisissä säännöissäkkin ja onhan siitä oma standardinsakin olemassa, että kyllä meidän velvollisuus muutenkin on, jos me havaitaan jotakin tällöistä, niin ensin tietysti kertoo sille asiakasyhteisölle ja sitten jos ne ei ryhdy toimenpiteisiin tai muuten siinä on jotakin muuta epämääräistä, niin sitten ilmoittaa asianosaiselle viranomaiselle asiasta.” (Tarkastaja 3, 16.12.2016)*

Mikäli laissa olisi säädetty velvollisuudesta, olisi tarkastajien mielestä arviointi sen suhteen, mitä tulee ilmoittaa ja mitä ei, voinut olla haastavampaa. Velvollisuuden koetaan olevan oikeutta ”ankarampaa”, sillä mikäli velvoitteiden mukaan ei toimita, voi seurauksena olla sanktio tarkastajalle ja jos taas tilanteet ovat hyvin harkinnanvaraisia voi sellaisen tilanteen määrittäminen, jossa velvollisuutta on käytettävä olla hyvin hankalaa.

*”Koska sitten taas se on mun mielestä hirveän, jos tilintarkastajalla olisi ilmoitusvelvollisuus, niin se rajanveto, mistä pitää, mikä on se mistä pitää ilmoittaa, elikkä kun sitten jos sulla on velvollisuus, että jos sulla on velvollisuus niin siinä pitää yleensä olla sanktio ja mistä se sitten se sanktio.” (Tarkastaja 1, 9.12.2016)*

Velvollisuuden koettiin olevan myös asiakasnäkökulmasta epäedullisempi vaihtoehto. Asiakkaat voivat varautua ja kommunikaatio tilintarkastajan ja asiakkaan välillä saattaisi heikentyä, mikä taas viittaisi siihen, että luottamus tarkastajan asiakkaan välillä saattaa kärsiä. Erään tarkastajan mielestä tarkastajalle tulisikin voida kertoa ”mitä sattuu”. Toisaalta tarkastajat toteavat, että jos asiakas jättää kertomatta tarkastajalle asioita ilmoitusoikeuden tai velvollisuuden takia, ei asiakas silloin ehkä ole sellainen, jonka kanssa kannattaa työskennellä.



## 6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

### 6.1.1 Keskeiset tulokset ja johtopäätökset

Uudella säätiölailla on pyritty säätiöiden toiminnan selventämiseen, toiminnan avoimuuden lisäämiseen ja valvonnan tehostamiseen. Selkeyteen on pyritty muun muassa uudistamalla lain rakenne, määrittelemällä uudelleen säätiöiden toimielinten toimivaltuuksia ja velvollisuuksia, säätämällä lakiin erilaisia olettasäännöksiä, yksinkertaistamalla säätiöiden perustamisprosessia ja mahdollistamalla erilaisten rakenteellisten ratkaisujen toteuttaminen ja yhtenäistämällä lakia osakeyhtiölain kanssa. Avoimuus taas korostuu säätiöiltä edellytetyn laajemman raportoinnin kautta ja esimerkiksi säätiölakiin määritellyissä lähipiiriä ja konsernitilinpäätöstä koskevissa säädöksissä. Valvontaa on tehostettu luomalla säätiöihin sisäistä valvontaa säätiön toimielinten vastuiden ja velvoitteiden määrittelyn kautta sekä esimerkiksi lisäämällä tilintarkastajan roolia säätiöiden perustamisessa sekä rakennejärjestelyjen yhteydessä. Myös säätiötä valvovien tahojen välistä tiedon vaihtoa on lisätty ja lakiin on määritelty esimerkiksi tilintarkastajien toimikausien määrää koskeva enimmäispituus.

Tämän tutkimuksen tarkoituksena onkin ollut selvittää, miten uusi säätiölaki on tilintarkastajien näkemyksen mukaan yltänyt sille asetettuihin tavoitteisiin. Toisaalta tutkimuksessa on haluttu ottaa selvittää miten säätiöt ovat suhtautuneet uuteen lakiin ja lähteneet soveltamaan sitä. Lisäksi on haluttu ottaa kantaa siihen, millaisia vaikutuksia lakimuutoksella on ollut säätiöiden tilintarkastukseen ja samalla tarkastella säätiöiden tilintarkastajien asemaan säätiöiden valvonnassa ja säätiöiden monimutkaisessa sidosryhmäympäristössä. Säätiöt eroavat muista yhteisöistä ja yhdistyksistä, koska niillä ei ole omistajia tai jäseniä ja siksi valvonnan sekä tilintarkastuksen rooli säätiöiden toiminnassa korostuu. Tilintarkastaja on aiemman tutkimuksen perusteella koettu esimerkiksi yhteiskunnan luottamusmieheksi (ks. Kurkela 1965, 290), mutta myös tietyllä tapaa osaksi säätiötä (Pykäläinen-Syrjänen 2007, 93). Tutkimuksella on myös ollut tarkoituksena täydentää suomalaista säätiötutkimusta tuottamalla ensimmäinen uutta säätiölakia koskeva tutkimus sekä laatimalla tutkimus empiirisestä näkökulmasta aiempien tutkimusten ollessa vahvasti lainopillisia (vrt. Pykäläinen-Syrjänen 2007; Hovi 2005; Aro 1971).

Viiden kokeneen tilintarkastajan haastattelujen pohjalta on tässä tutkimuksessa muodostettu taulukon 5 mukaiset johtopäätökset.

Taulukko 5. Tutkimuksen johtopäätökset

Tutkimuksen johtopäätös					
Uusi säätiölaki on selkiyttänyt säätiöiden toimintaa, tehnyt niistä avoimempia toimijoita ja tehostanut niiden valvontaa. Lakiin sisältyy kuitenkin puutteellisuksia ja tarpeetonta sääntelyä, mitkä eivät välttämättä edistä laillasetettuja tavoitteita. Tilintarkastajan rooli ei ole muuttuneen merkittävästi lain seurauksena ja tilintarkastaja nähdään säätiötä lähellä olevana valvojana kun taas PRH koetaan omistajan tahdon ajajaksi.					
Säätiölain tavoitteiden toteutuminen ja lain implementointi		Säätiölain vaikutukset tilintarkastukselle		Tilintarkastajan rooli säätiöiden valvonnassa	
Uusi laki on tarpeellinen ja onnistunut täyttämään asetetut tavoitteet hyvin, vaikkakin kaikkia asioita ei ole uudistuksessa mietitty aivan loppuun saakka	Säätiöt ovat ottaneet uuden lain vastaan suotuisasti ja lähteneet hyödyntämään lain mahdollistamia rakenteellisia ratkaisuja toiminnassaan	Säätiöitä on neuvottu paljon ja niillä on opeteltavaa lain vaatimien asioiden raportoinnissa	Uusi laki on lisännyt tilintarkastukseen vivahteita ja joitain asioita on tarkastuksessa painotettu enemmän, mutta varsinainen työ ei ole muuttunut, eikä uusia tehtäviä ole tullut	Tilintarkastaja on lakisääteinen, säätiölle läheinen toimija, joka toimii enemmän yhteistyössä säätiön kanssa kuin sanellen ja määräten. PRH on etäisempi rajat asettava valvoja, joka puolustaa säätiön omistajan asettaman tarkoituksen toteuttamista	Rotaatio ja ilmoitusoikeus eivät ole tarpeellisia, koska ammattitietäikään velvoittaa riippumattomuuteen ja ilmoittamiseen. Vaikean tilanteen yhteydessä ilmoittamista tulee kuitenkin pohtia. Rotaatiolla saattaa olla positiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laadulle

Johtopäätösten avulla on voitu vastata päätutkimuskysymykseen sekä tutkimuksen alakysymyksiin, jotka ovat olleet seuraavat:

- **Miten uusi säätiölaki on tilintarkastajien näkökulmasta katsottuna yltänyt sille asetettuihin tavoitteisiin?**
  - o Millaisia vaikutuksia uudella lailla on ollut säätiöiden tilintarkastukseen?
  - o Millä tavoin uuden lain implementointi säätiöissä on tilintarkastajien näkökulmasta sujunut ja millä tavoin lakimuutokset ovat näkyneet säätiöiden toiminnassa?
  - o Mikä on tilintarkastajien mielestä heidän roolinsa säätiöiden valvonnassa ja mikä on ollut uuden lain vaikutus tähän rooliin?

Tämän tutkimuksen perusteella tilintarkastajien mielestä lakiuudistus on ollut tarpeellinen ja onnistunut selventämään säätiöiden toimintaa ja tekemään siitä avoimempaa sekä tehostanut säätiöihin kohdistuvaa valvontaa. Kaikki uudistuksen kohdat eivät kuitenkaan tilintarkastajien mielestä ole olleet loppuun asti harkittuja. SL 1:8 §:n mukainen lähipiirin määritelmä on osoittautunut haastavaksi ja koettu tietyiltä osin myös tarpeettoman laajaksi, jos lähipiirin koko alkaa olla niin suuri, etteivät säätiöt itse edes kykene sitä määrittämään. Myös SL 5:4 §:n mukainen velvollisuus laatia konsernitilinpäätös aina, on koettu liian tiukaksi, sillä osa säätiökonserneista on kooltaan varsin epäolennaisia, eikä konsernin laadinta tuo niille lisäarvoa. Lisäarvoa ei myöskään synny, mikäli konsernitilinpäätöksen laadinta ei anna todellista kuvaa säätiön yleishyödyllisestä toiminnasta vaan kuvastaa pikemminkin voittoa tavoittelevan tytäryhteisön toimintaa. Laki kaipaakin jatkossa tarkastelua vielä sen osalta, miten erilaisten säätiöiden toiminta voitaisiin paremmin huomioida ja toisaalta, millainen raportointi on lopulta säätiöille keskeisintä.

Havaituista kehityskohdista huolimatta, säätiöt ovat suhtautuneet uuteen säätiölakiin myönteisesti ja lähteneet toteuttamaan esimerkiksi SL 11 luvun mukaisia sulautumisia. Rakenteellisten ratkaisujen soveltaminen käytäntöön ja säätiöiden sääntöjen yhdenmukaistaminen suhteessa uuteen lakiin korostavat säätiöiden oma-aloitteisuutta lain implementoinnissa ja toisaalta säätiöiden

valveutuneisuutta sen suhteen, miten uusi laki vaikuttaa heidän omaan toimintaansa. Toisaalta, myös tilintarkastajien neuvoja on tarvittu ja säätiöillä on vielä paljon opeteltavaa esimerkiksi ongelmallisena mainitun lähipiirisääntelyn soveltamisessa. Tilintarkastajien näkemyksen mukaan uusi säätiölaki onkin korostanut tilintarkastuksen konsultatiivista puolta ja ainakin hetkellisesti tiivistänyt asiakassäätiön ja tilintarkastajan suhdetta, koska lakimuutoksen vaikutuksia säätiön toimintaan ja raportointiin on yhdessä säätiöiden kanssa pohdittu.

Varsinaiselle tilintarkastustyön muuttumiselle lakiuudistuksen seurauksena ei tässä tutkimuksessa ole saatu näyttöä. Tilintarkastajien mielestä uusi laki on tuonut lähinnä vivahteita tilintarkastukselle, sen seurauksena, että esimerkiksi säätiöiden hallintoon liittyviä asioita, kuten säätiön johdon määrittely ja lähipiiriä koskevat määräykset, on uudistettu. Lakia pidetään jatkossa selvemmän rakenteensa ansiosta parempana ”työvälineenä”, sillä viittaaminen ja lain käyttö on uudistuksen jälkeen helpompaa. Sen sijaan perustamis- ja sulautumisprosesseihin liittyviä tarkastustoimenpiteitä on suoritettu jo muiden organisaatiomuotojen tarkastuksien yhteydessä ja lähipiiritapahtumia, johdon huolellisuutta, johdon palkkioita ja säätiöiden tarkoituksen toteuttamista on tarkastettu jo vanhan säätiölain voimassa olon aikana.

Säätiöillä ei ole omistajia tai jäseniä, joten niiden toiminnassa valvonnan ja tilintarkastuksen rooli korostuu. Tässä tutkimuksessa on havaittu, että tilintarkastajat ovat mielestään lakisääteistä tehtävää suorittavia, riippumattomia, mutta säätiöille läheisiä toimijoita. He ovat säätiöiden toiminnasta hyvin perillä suorittaessaan tarkastusta koko tilikauden ajan, kun taas viranomaisvalvontaa suorittava PRH perustaa valvontaa tilintarkastettujen tilinpäätösten perusteella. PRH:ta pidetäänkin tilintarkastajaa etäisempänä valvojana, joka keskittyy lähinnä säätiön perustajan tahdon vaalimiseen ja turvaamiseen ja antaa säätiöille varsin velvoittavia ja määrääviä päätöksiä tarkastustyönsä seurauksena. Pykäläinen-Syrjäsen (2007, 93) näkemystä tukien tilintarkastajat ovat myös itse sitä mieltä, että ovat säätiöille läheisiä toimijoita, mutta toisaalta hänen näkemyksestään eroten tilintarkastajat kokevat itsensä läheisiksi toimiessaan ikään kuin yhteistyössä säätiöiden kanssa heidän raportointiaan tarkastuksen kautta kehittäen. Pykäläinen-Syrjäsen (2007, 93) mukaan tarkastajat taas olisivat säätiöihin yhteydessä sen takia, että säätiöiden hallitus suoraan valitsee tilintarkastajat tehtävänsä.

Tutkimuksen tulokset tilintarkastajien roolistaan lakisääteisinä tarkastajina tukee Vanhasen (1988, 26–27) kokemusta siitä, että tilintarkastaja tarkastaa säätiön hallinnon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen. Lakisääteisyys tukee myös Meklinin (2009, 58–59) näkemystä siitä, että tilintarkastuksessa keskitytään varmentamaan tilinpäätösraportilta kuvastuva tosiasioiden ja agentin sekä päämiehen välisen sopimuksen yhdenmukaisuus. Vaikka säätiöllä ei virallista päämiestä olekaan, on tämän

tutkimuksen perusteella selvää, että tilintarkastajien mielestä PRH:n rooli on säätiön perustajan asettamaa tahtoa tukeva ja näin ollen Pykäläinen-Syrjänen (2007, 408) ja Aron (1971, 135) käsitys perustajan tahdosta päämiehenä on myös tämän tutkimuksen käsitys säätiön päämiehestä. Edelleen PRH:n roolin merkityksellisyys säätiöiden tarkoituksen toteutumisen valvonnassa tukee Hovin (2005, 82) näkemystä siitä, että viranomaisvalvojaa tarvitaan omistajan puuttuessa.

Pykäläinen-Syrjänen (2007) on tutkimuksessaan osoittanut huolestuneisuutensa tilintarkastuksen ja säätiöiden väliselle yhtenäisyydelle. Osittain uudella säätiölailalla on haluttukin vahvistaa tilintarkastajan asemaa säätiöstä erillisenä toimijana ja turvat tilintarkastuksen riippumattomuus. SL 4:5.2 §:ssa on säädetty tilintarkastajan toimikausien enimmäismäärästä ja SL 14:6 §:ssä taas tilintarkastajan oikeudesta antaa tietoja PRH:lle. Tilintarkastajien näkemyksen mukaan toimikausien enimmäismäärä, eli niin sanottu rotaatiosäännös ja ilmoitusoikeus PRH:lle eivät kuitenkaan olisi olleet tarpeellisia.

Tarkastajat kokevat alaansa säätelevien standardien ja ammattietiikkansa turvaavan riippumattomuutensa ja toisaalta samojen standardien ja etiikan takaavan sen, että tarkastaja ilmoittaa rekisteriviranomaisille tekemistään havainnoista tarpeen vaatiessa. Rotaation koetaankin osittain vain aiheuttavan hallinnollista taakkaa säätiöille ja sen positiivisten vaikutusten voidaan katsoa liittyvän enemmän tilintarkastuksen laatuun kuin takaavan itse tarkastajan riippumattomuutta. Ilmoitusoikeutta tarkastajat eivät ole juurikaan käyttäneet, sillä sen koetaan olevan aiheellista vain erittäin vakavissa ja merkittävässä tapauksissa, jotka usein saattavat nousta myös tilintarkastuskertomukselle ja siten päätyä jo automaattisesti PRH:n tietoisuuteen. Tilintarkastajilla on myös vahva asiakaspalvelumoraali ja he haluavat pitää asiakkaansa tietoisina ilmoitettavista asioista ja tarkastushavainnoista. Näin ollen tavoite tilintarkastustoiminnon ja asiakassäätiön erottamisesta ei välttämättä ole toteutunut vaan pikemminkin uudistukset ovat saattaneet lähentää toimijoita entisestään.

Yhteenvetona voidaan todeta, että tilintarkastajien näkemyksen mukaan uuden säätiölain voimaan astumisen jälkeen säätiöiden toiminta on selkeytynyt, säätiöt ovat laajempien raportointi vaatimusten seurauksena avoimempia toimijoita ja kertovat myös toiminnastaan avoimemmin. Säätiöiden valvonta on myös tehostunut ja erityisesti viranomaisvalvoja PRH on ottanut aktiivisemman roolin säätiöiden valvonnassa ja säätiön perustajan asettaman säätiön tarkoituksen valvojana. Osa lakimuutoksen seurauksena syntyneistä lainkohdista kaipaa kuitenkin vielä tarkastelua ja lain valmistelusta vastaavien tahojen olisikin syytä tarkastella sitä, vastaako laki todelle erilaisten

säätiöiden erilaisia tarpeita ja onko kaikkia laissa asetettuja vaatimuksia lopulta mahdollista toteuttaa tai ovatko ne kaikilta osin tarkoituksenmukaisia.

Säätiölain uudistuksella ei ole ollut vaikutusta tilintarkastukseen, eikä tilintarkastuksen aseman koeta lakimuutoksella muuttuneen merkittävästi, tarkastajan rooli on säätiön hallinnon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen lakisääteisenä tarkastajana toimiminen ja säätiön raportoinnin kehittäminen yhdessä säätiön kanssa. Viranomaisvalvoja PRH:n vastuulle taas jätetään säätiön perustajan asettaman tahdon vaaliminen ja säätiön toiminnan tarkoituksenmukaisuuden valvonta ylätasolta.

### **6.1.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi**

Hirsjärvi et al. (2009, 232), ovat todenneet, että perinteiset käsitykset reliaabeliudesta ja validiteetista eivät sovellu kvalitatiiviseen tutkimukseen. Vaikka käsitteitä ei suoraan voida soveltaa tähänkään tutkimukseen, täytyy tutkimuksen luotettavuutta ja pätevyyteen silti ottaa kantaa. Tämän tutkimuksen osalta muodostettujen johtopäätösten ja tutkimustulosten luotettavuutta heikentävät haastateltujen vähäinen määrä, tutkimuksen toteutusajankohta suhteessa säätiölain uudistukseen sekä tutkimuskohteen tarkastelu vain yhdestä näkökulmasta.

Tilintarkastajien kiireelliset aikataulut aiheuttivat sen, ettei kaikkia haastattelupyyntöihin vastanneita tarkastajia saatu haastateltua tutkimusta varten. Laajemmalla kuin viiden tarkastajan otoksella olisi saatettu saada vielä vahvempaa tukea tarkastajien mielipiteille uuden säätiölain tavoitteiden toteutumisesta. Laajemman otoskoon lisäksi tutkimuksessa olisi voitu soveltaa useampia eri tutkimusmenetelmiä, kuten kyselylomaketta. Yhdistämällä kyselylomake sekä haastattelut olisi aineiston kerääminen saattanut olla helpompaa ja näkemyksiä oltaisiin voitu kartoittaa laajemmalta joukolta, kun kyselylomakkeilla olisi saatu ensin yleiskuva koko säätiötarkastajien mielipiteestä ja haastatteluilla näkemystä oltaisiin voitu syventää.

Aineistosta kuvastuu myös tilintarkastajien epävarmuus tutkittavaa aihealuetta kohtaan. Vaikka uutta säätiölakia oli jo haastattelujen toteuttamishetkellä sovellettu yli vuoden ajan, oli tilintarkastajien mielestä vielä hieman vaikeaa arvioida koko lakiuudistuksen toteutumista ja etenkin perustamis- ja sulautumistilanteisiin liittyviä kysymyksiä, sillä perustamisia ja sulautumisia oli uuden lain aikana tapahtunut vasta varsin vähän. Lisäksi tilintarkastajien asiakassäätiöissä konserniraportointi oli tuttu osa tilinpäätöksen laadintaa, eikä näin ollen konserniraportointia ollut tarvinnut miettiä niin paljon. Tutkimuksen aineiston kerääminen ja koko tutkimuksen toteuttaminen esimerkiksi kolme vuotta uudistuksen jälkeen olisi saattanut tuottaa laajemman aineiston ja varmempia tuloksia.

Säätiölain uudistuksen tutkimisen ja säätiötutkimuksen kannalta olisi lisäksi saattanut olla merkityksellisempää haastatella tätä tutkimusta varten säätiöiden edustajia, PRH:ta ja esimerkiksi lainvalmisteluun osallistuneita tahoja. Tutkimuksen edessä tehtiin kuitenkin rajausta, minkä perusteella tutkimuksen kohde joukoksi rajattiin tilintarkastajien joukko, sillä useiden eri sidosryhmien näkemysten tarkastelu olisi saattanut alkuoletuksen perusteella johtaa liian pirstaleiseen kokonaisuuteen. Jälkikäteen tarkasteltuna rajausta on toimiva, koska yksin tilintarkastajien näkemyksen avulla saadaan tuotettua varsin laaja analyysi säätiölain uudistuksesta. Toisaalta, uudistuksen keskiössä ovat olleet itse säätiöt ja niiden toiminta, joten kaikista valideimmat ja luotettavimmat näkemykset olisi voitu saada vain säätiöitä haastatteleamalla. Tällöin kuitenkin tilintarkastusta koskeviin uudistuksiin ei välttämättä olisi saatu yhtä vakuuttavia näkemyksiä. Mikäli useamman osapuolen näkemyksiä olisi haluttu tarkastella, olisi tutkimus kenties jouduttu rajaamaan vain yhtä säätiölain uudistusta koskevaan osaan, esimerkiksi lähipiiriä koskevaan sääntelyyn.

Vaikka tutkimuksen toteutustapaan liittyikin piirteitä, joiden perusteella tutkimuksen luotettavuutta voidaan kyseenalaistaa, on kuitenkin todettava, että jo viiden tarkastajan haastatteluilla on saatu koostettua varsin saturoitunut tutkimusaineisto. Tutkimusaineiston perusteella on myös muodostettu yksityiskohtainen ja laaja analyysi johtopäätöksineen siitä, miten säätiölain uudistus tosiasiallisesti on yltänyt sille asetettuihin tavoitteisiin ja millaisia vaikutuksia lailla on tilintarkastuksen näkökulmasta ollut niin säätiöiden toimintaan kuin tilintarkastukseenkin. Lisäksi tutkimus on tietävästi ensimmäinen uudista säätiölaista laadittu tutkimus, eikä se näin ollen voi selvittää kaikkia uuteen säätiölakiin liittyviä kysymyksiä. Myöskään aiemmilla tutkimuksilla ei oltu selvitetty vanhan säätiölain tosiasiallisia vaikutuksia vaan tarkasteltu lakia normatiivisesta näkökulmasta, minkä takia aiempia tosiasialliseen kokemukseen perustuvia tuloksia ei voitu käyttää vertailukohtana tässä tutkimuksessa.

### **6.1.3 Lopuksi**

Tilintarkastajien näkemyksen mukaan uuden säätiölain ansiosta säätiöiden toiminta on selventynyt, siitä on tullut avoimempaa ja säätiöitä voidaan jatkossa myös valvoa tehokkaammin. Niin säätiöt, niiden tilintarkastajat ja kuin viranomaisvalvoja PRH:kin ovat lähteneet soveltamaan uutta lakia aktiivisesti ja lain soveltaminen on yleisesti säätiöiden osalta ollut sujuvaa. Tilintarkastajat kokevat lisäksi, että uudesta laista saa myös tukea tarkastustyölle, vaikka varsinaista vaikutusta tilintarkastukseen tai tilintarkastajan rooliin säätiöissä ei heidän mielestään ole ollut. Tilintarkastus koetaankin yhä lakisääteiseksi, tilinpäätöksen oikeellisuuden varmentamiseksi, kun taas

omistajattoman säätiön perustajan asettaman tahdon valvonta jätetään viranomaisvalvoja PRH:n vastuulle.

Ensimmäisenä uutta säätiölakia koskevana tutkimuksena, jää kuitenkin jatkotutkimuksien selvitettäväksi, millaisia asioita laissa tulisi vielä muuttaa. Tässä tutkimuksessa havaittiin, että uuden säätiölain kehityskohdat liittyvät keskeisesti säätiön lähipiirin määrittelyn ja muun raportoinnin tarkoituksenmukaisuuteen. Asiaa tulisikin tutkia niin normatiivisesta, oikeusdogmaattisesta, näkökulmasta kuin tosiasiallisesta, säätiöiden, näkökulmasta. Vain laajemmalla jatkotutkimuksella voitaisiin tehdä vakuuttavia ehdotuksia siitä, miten lakia mahdollisesti pitäisi muuttaa ja millaisia ongelmia tässä tutkimuksissa kehityskohtiin listattuihin lainkohtiin todella liittyy.

Yleisesti jatkotutkimuksella olisi tarpeen selvittää laajemmin säätiötä ja niiden omia näkemyksiä lakimuutokseen, koska vain säätiöt itse voivat vakuuttavasti vastata siihen, miten haasteellinen lakimuutosprosessi on ollut ja miten se on vaikuttanut niiden toimintaan. Myös PRH:n viranomaisvalvojen suorittamaa, uudistuksen jälkeistä valvontakierrosta ja siinä suoritettujen havaintoja olisi mielekästä tutkia ja tutkimuksen kautta selvittää, miten säätiöt onnistuivat uuden lain mukaisessa raportoinnissa PRH:n valvonnassa saatujen tulosten perusteella. PRH:lta voitaisiin lisäksi kartoittaa heidän näkemystään säätiöiden valvontaan ja tässä tutkimuksessa muodostettuun käsitykseen PRH:sta säätiön perustajan tahdon puolustajan, päämiehenä. Selvittämällä säätiön sidosryhmäsuhteita ja eri toimijoiden käsityksiä roolistaan säätiökentässä, voidaan lopulta muodostaa omistajattomalle suomalaiselle säätiölle täydellinen sidosryhmäkenttä ja asettaa päämiehen roolissa toimivat tahot.

Säätiötutkimuksessa on yhä tunnistettavissa oleva tutkimusaukko, jota lakimuutos on edelleen laajentanut. Toisaalta, tämä tutkimus on avannut tutkimuksen uudesta säätiölaista ja täydentänyt vähäistä säätiötutkimusta lisäämällä siihen uudenlaisen, lain tosiasiallisia vaikutuksia tutkivan, näkökulman ja samalla yhdistänyt säätiötutkimusta tilintarkastusta koskevan tutkimuksen kanssa. Laajemman ja kokonaisvaltaisemman käsityksen muodostaminen säätiöiden toiminnasta ja säätiölaista edellyttää jatkossakin tutkimusta usealta eri tieteenalalta sekä eri toimijoiden näkökulmasta.

## LÄHTEET

### Teokset

- Airaksinen M. & Jauhiainen J. 1999. Yritystoiminta säätiössä. 411–424. Teoksessa Rissanen K. (toim.) *Yritysoikeus*. Helsinki: Werner Söderström lakitieto oy
- Aro, P. 1971. *Säätiön tarkoituksesta ja sen toteuttamisen takeista*. Porvoo: WSOY.
- Bryman, A., & Bell, E. 2003. *Business research methods*. Oxford: Oxford University Press.
- Carver, J. 1997. Boards that make a difference: A new design for leadership in nonprofit and public organizations. Sanfrancisco: Jessey-Bass.
- Hannula, A., Kilpinen, K., & Lakari, T. 2015. *Säätiö: Käytännön käsikirja* (1. p.). Helsinki: Talentum.
- Hansmann, H. 2009. *The ownership of enterprise*. Cambridge: Harvard University Press
- Eskola, J., & Suoranta, J. 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino.
- Haarmann, P-L. 1988. Permutaatio. 37-54 Teoksessa *Säätiöt ja Niiden verotus*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus
- Helander, V. 1998. *Kolmas sektori: Käsitteistä, ulottuvuuksista ja tulkinnoista*. Helsinki: Gaudeamus.
- Hirsjärvi, S., & Hurme, H. 2008. *Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., & Sajavaara, P. 2009. *Tutki ja kirjoita* (15. uud. p.). Helsinki: Tammi.
- Husa, J., Mutanen, A., Pohjalainen, T. 2010. *Kirjoitetaan Juridiikkaa* (3. p.). Helsinki: Talentum
- Ilmanen, M. 1988. Säätiöistä ja niiden yleisistä pelisäännöistä. 31-37 Teoksessa *Säätiöt ja Niiden verotus*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus
- Immonen, R. & Nuolima, R. 2017. *Osakeyhtiöoikeuden perusteet* (3. uud. p.). Helsinki: Alma Talent.
- Jauhiainen, J., Kaisanlahti, T., & Kela O. 2017. *Säätiölaki*. Helsinki: Kauppakamari.
- Kilpinen, K., Perälä, J., Perälä, S., & Viertola, J. 2015. *Säätiötoiminta ja talous: Säätiölakikäytännössä*. Helsinki: ST-Akatemia.
- Hovi, R. 2005. *Säätiövarallisuuden suoja: Säätiöomaisuudesta disponointi sen suojaa silmällä pitäen: säätiölain 8a §:n liiketoimintakieltonormia ja 10 §:n 2 momentin sijoitusnormia sekä kompetenssinormin aukkoa säätiölaissa koskeva siviilioikeudellinen tutkimus*. Helsinki: Talentum.
- Kakkuri-Knuuttila, M., & Heinlahti, K. 2006. *Mitä on tutkimus?: Argumentaatio ja tieteenfilosofia*. Helsinki: Gaudeamus.
- Kihn, L. A., & Näsi, S. 2011. Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat – Aihepiiri ja tutkimusote. Teoksessa Jokipii A. & Miettinen M. (toim.) *Contributions to accounting, auditing and internal control : Essays in Honor of Professor Teija Laitinen*, 61–87.



Vaasa: Vaasan yliopisto.

Koskinen, I., Alasuutari, P., & Peltonen, T. 2005. *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Vastapaino.

Kosonen, L. 2005. *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan: Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. Lappeenranta: Lappeenrannan teknillinen yliopisto.

Louwers T., Ramsay, R., Sinason D. H., Starwser, J.R, & Thibodeau, J. C. 2013. *Auditing & Assurance services*. New York: McGraw-Hill Education

Manninen, M. 2005. *Säätiöt Suomessa*. Helsinki: Kulttuuripoliittisen tutkimuksen edistämissäätiö.

Meklin, P. 2009. Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa : erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa Heiskanen J., Kihn L. & Näsi S. (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*, 56–69. Tampere: Tampere University Press

Miles M. B. & Huberman A. M. 1994. *Qualitative data analysis*. (2. p.) California: Sage.

Norri, M. 2014. *Laki ja miten sitä luetaan*. Helsinki: Kauppakamari.

Posner, R. A. 2003. *Economic Analysis of Law*. 6th edition. New York: Wolters Kluwer Law & Business

Pykäläinen-Syrjänen, R. 2007. *Säätiön tehokkuus: Corporate governance -säännösten vaikutuksesta säätiön tarkoituksen tehokkaaseen toteuttamiseen*. Helsinki: WSOYpro.

Sillgren, T. 2013. *Säätiöiden valvonta Suomessa*. Helsinki: Helsingin yliopisto.

Simon, H. A. (1979). *Päätöksenteko ja hallinto*. Espoo: Weilin+Göös.

Smith, D. H. 1995. *Entrusted: The Moral Dimension of Trusteeship*. Bloomington: Indiana University Press

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi* (5., uud. laitos.). Helsinki: Tammi.

Vanhanen, R. 1988. Säätiön hallinto ja valvonta. 20–30. Teoksessa *Säätiöt ja Niiden verotus*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus

Varto, J. 1992. *Laadullisen tutkimuksen metodologia*. Helsinki: Kirjayhtymä.

Vernis, A., Iglesias, M., Sanz, B. & Saz-Carranza, A. 2006. *Nonprofit organizations: Challenges and collaboration*. New York: Palgrave Macmillan

### **Tieteelliset artikkelit**

Baron, D. P. & Besanko, D. 1984. Regulation, asymmetric information, and auditing. *The RAND Journal of Economics*, 15 (4), 447–470

Eisenhardt, K. M. 1989. Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57-74

Fama, E. F. & Jensen, M. C. 1983. Agency problems and residual claims. *The Journal of Law and Economics*, 26 (2), 327–349

- Grossman, S. J., & Hart, O. D. 1983. An analysis of the principal-agent problem. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, 51(1), 7–45
- Holmström, B. 1979. Moral Hazard and observability. *The Bell journal of economics*, 10 (1), 74–91
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3 (4), 305–360.
- Kurkela, P. 1965. Säätiöiden liiketoimintaa, kirjanpitoa ja tilintarkastusta koskevat uudet säännökset. *Defensor Legis*, 1965, 271–292
- Miller, J. L. 2002. The board as a monitor of organizational activity: The applicability of agency theory to nonprofit boards. *Nonprofit Management & Leadership*, 12 (4), 429–450
- Olson, D. E. 2000. Agency theory in the not-for-profit sector: Its role at independent colleges. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 29 (2), 280–296
- Ross, S. A. 1973. The economic theory of agency: The principal's problem. *American Economic Review*, 63 (2), 134–139
- Sitkoff, R. H. 2004. An agency theory of trust law. *Cornell Law Review*, 69, 621– 684
- Wiberg, M. & Salonen, H. 1991. Poliittiset päämies-agentti –vuorovaikutussuhteet. *Politiikka* 3-4/1991, 149–162.

## **Lehdet**

- Lindh, M. 2011. Säätiöiden hallinto ja sen läpinäkyvyys. *Tilintarkastus*, 2/2011, 24–27
- Rugman, A. M. 2001. Mastering management 13 – The illusion of the global company. *Financial Times*, January, 8

## **Lait ja Asetukset**

- Kirjanpitolaki 1336/1997
- Säätiölaki 109/1930
- Säätiölaki 487/2015
- Säätiöasetus 1045/1989
- Tilintarkastuslaki 1141/2015

## **Hallituksen esitykset**

- HE 166/2014

## **Mietinnöt ja lausunnot**

- American Accounting Association 1973. American Accounting Association Committee on Basic Auditing Concepts. Sarasota: American Accounting Association
- LaVM 20/2014
- Oikeusministeriö (OM) 52/2010. *Säätiölainsäädännön kehittäminen Arviomuistio*. Helsinki: Oikeusministeriö

Oikeusministeriö (OM) 15/2011. *Säätiölainsäädännön uudistaminen Lausuntoyhteenvedo arviomuistiosta*. Helsinki: Oikeusministeriö.

Oikeusministeriö (OM) 48/2012. *Säätiölainsäädännön uudistaminen Selvitys kansainvälisestä säätiöoikeudesta*. Helsinki: Oikeusministeriö.

Oikeusministeriö (OM) 23/2013. *Uusi säätiölaki Säätiölain uudistamistyöryhmän mietintö*. Helsinki: Oikeusministeriö.

Oikeusministeriö (OM) 44/2013. *Lausuntoyhteenvedo säätiölain muutostarvetta koskevasta uudistamistyöryhmän mietinnöstä*. Helsinki: Oikeusministeriö

TaVL 42/2014

KILA 1945/2015

### **Oikeustapaukset**

KKO 2011:79

### **Luennot**

Kihn L. 2016 *Tilintarkastuksen tutkimus, osa I* Esitetty Tampereen Yliopistossa KATLAS 13 – Tilintarkastus II kurssilla. 9.9.2016. Tampereen Yliopisto, Suomi.

### **Sähköiset lähteet**

Aromäki K. 2017 *Käytännön kokemuksia lähipiiritapahtumien esittämisestä säätiöissä* Saatavilla: <https://www.suomentilintarkastajat.fi/blogi/talouden-ammattilaisille/kaytannon-kokemuksia-lahipiiritapahtumien-esittamisesta-saatioissa>, luettu 23.4.2018

Löfman M. 2016 *Valmistaudu säätiölain siirtymäajan umpeutumiseen* Saatavilla: <https://www.suomentilintarkastajat.fi/blogi/talouden-ammattilaisille/valmistaudu-saatiolain-siirtymaajan-umpeutumiseen>, luettu 23.4.2018

Patentti- ja rekisterihallitus 2016 *Tilintarkastajan perustutkinto (HT-tutkinto)* Saatavilla: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tutkinnot/perustutkintoht-tutkinto.html>, luettu 14.12.2016

Suomen Tilintarkastajat Ry 2016. *Mitä on tilintarkastus?* Saatavilla: <http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/hyva-tilintarkastustapa/mita-on-tilintarkastus>, luettu 17.11.2016

VM 2016, Saatavilla: <http://vm.fi/hanke?selectedProjectId=10245>, luettu 19.11.2016

## LIITTEET

### LIITE 1: Haastattelurunko

#### Taustakysymykset

1. Kuinka kauan olet työskennellyt auktorisoituna tilintarkastajana?
2. Kuinka kauan olet toiminut säätiöiden tilintarkastajana?
3. Kuinka monen säätiön tilintarkastajana toimit tällä hetkellä?
4. Kuinka moni tarkastamistasi säätiöistä on konsernin tai alakonsernin emosäätiö?

#### Säätiölain uudistus

5. Miten tarpeellisenä koit säätiölain muutoksen?
6. Miten onnistuneena pidät säätiöille asetettuja tavoitteita pelisääntöjen selkiyttämisestä, avoimuuden lisäämisestä ja valvonnan tehostamisesta?
7. Millainen näkemys sinulla on, voidaanko uuden lain avulla paremmin torjua väärinkäytöksiä säätiökentällä tai helpottaa niiden havaitsemista?

#### Uusi säätiölaki ja tilintarkastus

8. Säätiölakiin tuli paljon tyhjentäviä määrittelyjä esimerkiksi säätiön johdosta ja siihen kuuluvista toimielimistä, millainen vaikutus näillä on ollut säätiön hallinnon tarkastamiseen?
9. Toiko säätiölakiin tullut johdon huolellisuus ja lojaliteettivelvoite uusia näkökulmia hallinnon tarkastukselle?
10. Millaisia vaikutuksia säätiölain muutoksella on ollut säätiön tilintarkastukseen säätiön perustamisvaiheessa, sulautumisvaiheessa ja purkamisvaiheessa?
11. Uuteen säätiölakiin lisättiin lähipiirin laaja käsite, millaista on lähipiirin tarkastaminen säätiössä?
12. Uuden lain seurauksena säätiöiden on laadittava konsernitilinpäätös, mikäli ne ovat emosäätiöitä ja vaikka kirjanpitolain mukaan niillä ei laadintavelvollisuutta olisi. Millainen vaikutus konsernitilinpäätöksen laadinnalla on tilintarkastukselle säätiössä?
13. Millaisia haasteita voi liittyä konsernitilinpäätöksen tarkastamiseen sellaisissa säätiöissä, jotka eivät ole joutuneet konsernitilinpäätöstä aiemmin laatimaan?

14. Tilintarkastuskertomuksessa on jatkossa lausuttava säätiön johdon palkkioiden tavanomaisuudesta kohtuullisuuden sijaan. Miten kohtuullisuus ja tavanomaisuus määrittely tilintarkastuksessa eroavat toisistaan?
15. Millä tavoin säätiölain muutos on vaikuttanut kokonaisuutena säätiön tarkoituksen toteuttamisen arviointiin?
16. Millainen vaikutus säätiölain muutoksella kokonaisuudessaan on ollut tilintarkastustyöskentelylle?

#### Uuden säätiölain implementointi käytäntöön

17. Miten näet säätiölain käytäntöön soveltamisen onnistuneen?
18. Uudella lailla haluttiin vähentää säätiöiden hallinnollista taakkaa, miten koet tämän käytännössä onnistuneen?
19. Millainen ymmärrys säätiöissä mielestäsi on lakimuutoksesta ja sen vaikutuksista säätiöiden toimintaan?
20. Millä tavoin säätiölain muutos on näkynyt tilintarkastajan ja säätiön asiakassuhteessa?

#### Tilintarkastaja säätiön valvojana

21. Miten näet tilintarkastajan roolin säätiökentässä?
22. Näkemyksesi mukaan, millainen on tilintarkastajan suorittaman valvonnan rooli suhteessa PRH:n suorittamaan valvontatyöhön?
23. Millaista luulet säätiöiden suhtautumisen olevan tilintarkastajan suorittamaan valvontaan verrattuna PRH:n suorittamaan valvontaan?
24. Miten näet rotaatiosäännöksen voimaantulon vaikuttavan säätiöiden valvontaan ja tilintarkastukseen?
25. Uuden lain seurauksena tilintarkastajalle tuli ilmoitusoikeus PRH:lle ja tilintarkastaja voi lisäksi toimittaa tilintarkastuspöytäkirjan PRH:lle. Lain valmistelussa ehdotettiin myös oikeuden sijaan velvollisuutta. Onko tällä oikeudella vielä ollut käyttöä, mikäli ei, millaisissa tapauksissa luulet, että sitä tullaan käyttämään?
26. Millaisena näet tämän oikeuden asiakassuhteen näkökulmasta?
27. Olisiko mielestäsi ilmoitusoikeuden sijaan tarvittu ilmoitusvelvollisuutta?